

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
Институт экономики управления и природопользования
Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

подпись	инициалы, фамилия
« _____ »	_____ 20 ____ г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ФОРМИРОВАНИЯ СЕГМЕНТНОЙ
ОТЧЕТНОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ**

_____ 38.04.01 Экономика

код и наименование направления

_____ 38.04.01.00.07 Корпоративный учет и финансово-инвестиционный анализ

код и наименование магистерской программы

Научный руководитель _____ к.э.н., доцент С.А. Самусенко

подпись, дата должность, ученая степень инициалы, фамилия

Выпускник _____ Е.С. Ащеулова

подпись, дата инициалы, фамилия

Рецензент _____ коммерческий директор В. П. Журов

ООО «Смарт»

подпись, дата должность, ученая степень инициалы, фамилия

Красноярск 2017

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 Подходы к формированию системы сегментной отчетности предприятий розничной торговли.....	8
1.1 Теоретические основы сегментной отчетности.....	8
1.2 Составление сегментной отчетности в соответствии с российскими и международными стандартами.....	23
1.3 Сопоставление понятий сегмента бизнеса и центра ответственности, Как учетных единиц, используемых в системе управления предприятием розничной торговли.....	31
2 Модель внутренней сегментной отчетности предприятия и ее использование в системе управления.....	41
2.1 Особенности хозяйственного процесса предприятий розничной торговли и их влияние на структуру, и содержание сегментной отчетности.....	41
2.2 Формирование внутренних отчетов по сегментам бизнеса на основе информационных потоков.....	64
3 Разработка методики формирования сегментной отчетности на предприятии розничной торговли.....	69
3.1 Анализ сегментной отчетности в целях обоснования управленческих решений..	69
3.2 Совершенствование составления сегментной отчетности на предприятии.....	98
Заключение.....	124
Список использованных источников.....	130
Приложения А-Ж.....	135-146

ВВЕДЕНИЕ

Современный этап развития экономики России характеризуется трансформацией бизнес-среды, научно-техническим прогрессом, которые оказали огромное влияние на изменение требований, предъявляемых к информации, формируемой в учетной системе коммерческой организации. Система бухгалтерского учета все больше должна обеспечивать потребности огромного круга пользователей в предоставлении информации о финансовом положении и финансовых результатах для принятия ими решений в отношении будущего предприятия.

Необходимость удовлетворения финансовой информацией пользователей была обусловлена, прежде всего, усилением зависимости эффективного существования организации от меняющихся реалий внешней среды. Новая система управления, цели и задачи внутрифирменной среды ставят качественно новые ориентиры перед управленческим учетом. Контрольная функция учета утрачивает свою первостепенную роль. Особую ценность приобретает информация, на основе которой можно осуществлять стратегическое управление организацией. Приоритетными функциями становятся функции планирования и прогнозирования. Системный подход к управлению предполагают, что перед менеджментом компаний встает вопрос о необходимости организации эффективной системы обеспечения своевременного принятия управленческих решений, адекватных тенденциям развития рыночной ситуации и направленных на достижение тактических и стратегических целей компании. В целях оптимизации соотношения рисков и доходности, деятельность современных торговых организаций может разворачиваться в различных географических областях и форматах магазинов, т.е. быть сегментированы по рынкам. В этой связи особую актуальность приобретает необходимость получения качественной и количественной информации о том, что дает каждый сегмент бизнеса, отдельный вид продукции, регион, подразделение, покупатель. Такую информацию позволяет получить сегментная отчетность. Она необходима не только для эффективного внутреннего управления, но и для принятия решения о слиянии или разукрупнении организации, образовании или ликвидации сегментов, объективной оценки стоимости организации [44] .

Существующая в настоящее время система управленческого учета способна решать только часть задач, стоящих перед стратегическим управлением. В связи с кардинальным пересмотром правил сегментной отчетности в направлении их адаптации к изменяющейся экономической ситуации и требованиям пользователей,

возникла необходимость анализа эффективности этих новых правил, выявления трудностей в их применении на практике и путей их улучшения. Цель определения правильных сегментов бизнеса состоит в достижении необходимой степени сопоставимости с другими компаниями, улучшении анализа итоговой информации и представлении пользователям детализированных сведений, позволяющих оценить систему управления предприятия, продемонстрировать реальные возможности и выгоды от предоставления и анализа внутренней отчетности по сегментам. Особую актуальность приобретает совершенствование предоставления сегментной отчетности, так как она отвечает не только потребностям пользователей финансовой отчетности, но и формирует имидж организации, помогает более обоснованно управлять ее активами. Для этого необходимо, прежде всего, дать четкое определение сегмента, которое бы способствовало верному процессу сегментации предприятия и предоставления качественной сегментной отчетности. Но, как правило, на практике возникает сложность в четком определении понятия сегмента бизнеса и определения его границ, вызванное не регламентированием данной области в национальных стандартах. Сегментная информация предоставляет своим пользователям возможность оценить прошлую деятельность компании, его перспективы на будущее, подверженность риску и стратегию руководства в области его диверсификации. В результате сегментная отчетность помогает воспринять целое посредством детального изучения его частей, увидеть компанию глазами ее руководителей и, следовательно, принимать более верные решения относительно ее инвестирования и кредитования.

Составление сегментной отчетности наиболее эффективно влияет на систему управления предприятий розничной торговли. Большое внимание здесь уделяется построению модели именно внутренней сегментной отчетности, поскольку в настоящее время предприятия розничной торговли все больше оказывают услуги широкого ассортимента и осуществляют свою деятельность в разных регионах страны, которые имеют разные потенциал для роста объемов продаж, имеют отличный уровень рентабельности и уровень коммерческих рисков. Внутренняя сегментная отчетность является источником представления данных для составления экономических заключений и рассмотрение обстоятельств, которые лежат в основе принятия управленческих решений. В результате появляется много вопросов о выборе оптимальной единицы сегментирования и поиске единых требований для определения границ отчетного сегмента. На практике встречаются ситуации, когда предприятия либо не используют принципы сегментирования (определения сегментов) вообще, либо составляют сегментную отчетность в отрыве от внутренних показателей.

Поэтому необходимо четко определить роль и место сегментной отчетности коммерческой организации.

Проанализировав теоретические исследования в этой области, я пришла к выводу, что до сих пор отсутствует четкая методика формирования сегментной отчетности, которая позволяет отражать деятельность компании в разрезе ее компонентов и обеспечивает раскрытие особенностей ее управления для пользователей. В данной ситуации научные разработки в области совершенствования методики подготовки сегментной отчетности являются актуальными.

Цель данного диссертационного исследования заключается в обобщении и развитии теоретических основ составления сегментной отчетности и разработке предложений по совершенствованию сегментной отчетности на предприятиях к рыночным условиям, позволяющим получить пользователям реальное представление об их управлении.

Для достижения этой цели в диссертации были поставлены следующие **задачи**:

- на основе выявления тенденций, существующих в международной практике, проведение систематизации теоретических воззрений по сегментной отчетности и выполнение анализа проблемных решений формирования сегментной отчетности на современном этапе;
- исследование возможности повышения эффективности раскрытия информации по сегментам;
- определение сущности и задач сегментной отчетности в условиях изменяющихся реалий бизнес-среды, ее роли в управленческом и финансовом учете;
- анализ существующей на предприятиях розничной торговли сегментной отчетности в целях обоснования управленческих решений;
- совершенствование модели сегментной отчетности предприятия розничной торговли на основе обобщения и систематизации методов и приемов составления сегментной отчетности;
- формирование информации, необходимой для подготовки сегментной отчетности.

Концепция диссертационного исследования:

- определение основных подходов к формированию системы сегментной отчетности предприятия на основе изучения самого понятия сегмента бизнеса и его роли в управленческом (внутренняя сегментная отчетность) и финансовом (внешняя сегментная отчетность) учете; изучение международной и российской практики составления сегментной отчетности;

- определение особенностей хозяйственного процесса предприятий розничной торговли, и их влияние на структуру и содержание составления сегментной отчетности;

- изучение внутренней сегментной отчетности (сопоставление понятий сегмента бизнеса и центра ответственности как ученой единицы, используемых в системе управления предприятием);

- определение основных проблем составления сегментной отчетности;

- совершенствование методики формирования сегментной отчетности на основе обобщения и систематизации методов и приемов составления сегментной отчетности.

Основные понятия: сегмент бизнеса, сегментная отчетность, управленческий учет, центр ответственности

Рабочая гипотеза диссертационного исследования состоит в том, что совершенствование методики сегментного учета, и ее анализа для управленческого учета, позволит раскрыть объективное финансово-экономическое состояние коммерческой организации по каждому сегменту ее деятельности, осуществить правильное стратегическое планирование и принять эффективное управленческое решение, в отличие от традиционной методики формирования данных бухгалтерского учета, не позволяющей в полной мере достоверно отразить реальные процессы, проходящие в диверсифицированных компаниях.

Предметом исследования является процесс формирования сегментной отчетности предприятий розничной торговли и систематизация ее ключевых показателей.

Объект исследования диссертационной работы - управленческая отчетность по сегментам как основа принятия стратегических и тактических управленческих решений.

В исследование используются общенаучные и специальные **методы познания:** сравнительный и логический анализ, системный подход, наблюдение, методы группировки данных, логического обобщения, балансовый метод, синтез; индуктивный и дедуктивный методы. Указанные методы позволили обобщить полученные результаты, выявить закономерности, противоречия, проблемные области, совершенствовать модель сегментной отчетности предприятия.

Для достижения целей и задач исследования были проанализированы основные положения теории бухгалтерского учета и экономического анализа. В процессе исследования проблем по избранной теме диссертации изучалась фундаментальная и специальная литература: труды отечественных и зарубежных специалистов в области

раскрытия информации по сегментам финансовой отчетности; международные стандарты финансовой отчетности, российское законодательство в области бухгалтерского учета и отчетности; соответствующие методические документы; материалы научных конференций и семинаров; внутренняя отчетность организации и справочная литература. В качестве информационных источников использовались данные статистических исследований, материалы периодической печати, Интернет-сети, финансовая и управленческая отчетность предприятия розничной торговли.

Информационной основой настоящей диссертации являлись работы современных отечественных и зарубежных авторов, таких как Каляго М. Д., Абдулаева Л.Б., Соломон Д., Шермет А. Д., Слободняк И. А., Аверчив И. В., Агеева О. А. , Бреславцева Н. А, Бахрушина М. А., Вотяков И. В., Белоглазова Л. П., Бонэм М., Исаев Д., Кондарев Н. А., Леонтьева Ж. Г., Модеров С. В. , Пятов М. Л., Смирнова И. А., Самохин Ю. В., Титова С. Н., Узорникова А., Яковлев А. и иные специализирующиеся в области управленческого учета.

Научная новизна работы заключается в разработке комплекса теоретических и организационно-методических вопросов формирования сегментной отчетности:

- определение минимального уровня раскрытия информации по сегментам на основе типологизации центров ответственности предприятия розничной торговли;
- классификация информационных потоков, обеспечивающие формирование ключевых показателей сегментной отчетности
- дополнение модели сегментных отчетов торговых предприятий отчетом о движении денежных средств на основе предложений Ильдара Габасова..

Практическая значимость работы заключается в том, что результаты исследования могут быть использованы организацией розничной торговли при совершенствовании представления информации о сегментах в финансовой отчетности. Они также могут применяться и в целях анализа финансового положения предприятия и определения перспектив его развития всеми заинтересованными пользователями, прежде всего инвесторами. Основные выводы диссертационной работы могут использоваться предприятиями для целей управленческого учета, помогая выработать эффективную политику и процедуры управленческого учета, что в свою очередь позволит повысить качество финансовой отчетности по сегментам.

Настоящая диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений. Содержит 37 таблиц и 17 рисунков.

1 Подходы к формированию системы сегментной отчетности предприятий розничной торговли

1.1 Теоретические основы сегментной отчетности

У многих организаций деятельность может носить многопрофильный характер. Они могут производить товары и оказывать услуги широкого ассортимента или осуществлять свою деятельность в разных регионах страны, которые имеют разные потенциал для роста объемов продаж, имеют отличный уровень рентабельности и уровень коммерческих рисков. Иногда пользователю финансовой отчетности бывает сложно дать адекватную оценку деятельности, основываясь лишь на данных финансовой консолидированной отчетности. Именно поэтому им необходима разрозненная информация о продаже и производстве разных видов товаров, а также о деятельности организации, проводимой в различных регионах страны. Такая информация содержится в сегментной отчетности. Она дает возможность сопоставить представленные данные конкретной организации с показателями других организаций, повысить степень удовлетворенности в информации о рисках и выгодах, которые связаны с хозяйственной деятельностью и территориальным положением экономического субъекта[7].

Возникает ряд вопросов о том, что же такое сегментная отчетность и не является ли понятие надуманным по отношению к отчетности в целом. Прежде чем ответить на них, определим место сегментной отчетности в отношении бухгалтерского учета, отчетности в целом и экономического анализа. В российской литературе бухгалтерский учет определяется как “система наблюдения, измерения, регистрации, обработки и передачи информации в стоимостной оценке об имуществе, источниках его формирования и хозяйственных операциях хозяйствующего субъекта”[9]. В иностранной литературе бухгалтерский учет в основном трактуется также, но с тем отличием, что система наблюдения, измерения, регистрации, обработки и передачи информации обобщается в понятие информационной системы [15]. Система бухгалтерского учета предприятия объединяет финансовый и управленческий учет.

Управленческий учет лежит в основе управления предприятием. Его задачей является сбор, обработка, систематизация и передача информации, предназначенной для внутренних пользователей разных организационных уровней с целью анализа и оценки рационального использования ресурсов, контроля над движением средств

коммерческой организации и их планирования. Конечной целью управленческого учета является представление данных для составления экономических заключений и рассмотрение обстоятельств, которые лежат в основе принятия управленческих решений. Сегментная отчетность способствует достижению этой цели. Широкие возможности выбора принципов, определения границ отчетного сегмента и выбора подходов к определению понятия сегмента бизнеса повышают роль сегментной отчетности в управленческом учете. Отсутствие учета по сегментам бизнеса осложняет составление сегментной отчетности, снижает ее качество и достоверность. Это ведет к росту рисков коммерческой организации, увеличению вероятности ошибки при принятии управленческих решений [39].

Финансовый учет играет не менее важную роль в системе управления предприятием. Данные финансового учета базируются на информации управленческого учета и составляются в отличие от управленческого учета для целей высших управляющих предприятия, а также внешних пользователей. Основная задача финансового учета состоит в предоставлении информации о финансовом положении предприятия для оценки рациональности использования полученных ресурсов и контроля над их движением, с целью реализации экономических интересов различных групп пользователей [42]. В результате ведения финансового учета формируется необходимая информация для принятия инвестиционных и финансовых решений, и их планирование. Сегментная отчетность приносит новое измерение в финансовый учет. В результате данные финансового учета, отраженные в сегментной отчетности, позволяют качественнее проанализировать целевое использование инвестиций и вовремя отреагировать на изменения в основных направлениях деятельности коммерческой организации. В результате ведения управленческого и финансового учета составляется отчетность предприятия. Отчетность предприятия определяется как “система показателей, характеризующих условия и результаты его работы за истекший период”. Отчетность подразделяется на внутреннюю и внешнюю. Управленческий учет составляет основу внутренней отчетности. Финансовый учет составляет основу внешней отчетности.[16]

На основе вышесказанного, можно сказать, что сегментная отчетность рассматривается как единая система данных об имущественном и финансовом положении организации, а также о результатах хозяйственной деятельности организации или группы компаний в разрезе отдельных сегментов, составляемая на основе данных бухгалтерского учета в соответствии с требованиями применимых положений по бухгалтерскому учету (или положений международных стандартов

финансовой отчетности), или правил подготовки внутренней управленческой отчетности [16]. Преимущества предложенного определения заключаются в том, что, во-первых, оно содержит источник информации для формирования сегментной отчетности в виде данных бухгалтерского, управленческого и финансового учета. Во-вторых, в нем подчеркивается возможность подготовки сегментной отчетности как для одной организации, так и для группы компаний. Кроме этого, указывается на многообразие видов сегментной отчетности, а именно: в соответствии с российскими положениями по бухгалтерскому учету (РСБУ), по МСФО и для внутренних управленческих целей. Предложенное определение сегментной отчетности позволило уточнить ее место в институте бухгалтерского учета и отчетности. По результатам проведенного анализа установлено, что сегментный учет не представляет собой отдельный вид учета наравне с бухгалтерским, управленческим, налоговым или учетом в соответствии с МСФО, а является составной частью каждого из перечисленных выше видов учета. На рисунке 1 схематично представлено место сегментной отчетности в системе учета и отчетности в целом.



Рисунок 1 - Место сегментной отчетности в системе учета и отчетности [5]

Соответственно, сегментная отчетность есть часть бухгалтерской отчетности в соответствии с РСБУ (в виде информации по сегментам в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках), неотъемлемый элемент отчетности по

международным стандартам (в виде примечания по сегментам), а также часть внутренней управленческой отчетности (в форме отчетности по сегментам или по центрам ответственности) [1]. Что касается налоговой отчетности, то формально раскрытие по сегментам не представлено в отчетности для контролирующих органов. Однако на практике информация о налоговой нагрузке в разрезе сегментов представляет интерес для руководства организации, собственников и прочих заинтересованных пользователей [2].

Сложность определения понятия сегментной отчетности определяется положением сегментной отчетности по отношению к внутренней отчетности и внешней отчетности. Внешняя сегментная отчетность - это та часть внешней отчетности, которая составляется по сегментам бизнеса или основным направлениям деятельности. При этом внешняя отчетность, как правило, состоит из двух частей: консолидированной отчетности и внешней сегментной отчетности [9]. Определение сегментов бизнеса является самостоятельным правом предприятия, однако должно регулироваться государством в национальном стандарте [6]. Количество сегментов указанных во внешней сегментной отчетности определяется предприятием самостоятельно. Границы и содержание сегмента бизнеса зависят от национальной практики той страны, где публикуется внешняя отчетность. Например, в Великобритании предприятиям рекомендуется использовать принцип отраслевой и географической ориентации, когда речь идет об определении границ и содержания сегмента бизнеса [16].

Внутренняя сегментная отчетность - это та часть внутренней отчетности, которая составляется по сегментам бизнеса или направлениям деятельности. Определение сегментов бизнеса является самостоятельным правом предприятия и не регулируется стандартами. Количество сегментов, представленных во внутренней сегментной отчетности, как правило, превышает количество, приведенное во внешней сегментной отчетности [7]. Это связано с необходимостью сплошного контроля на предприятии и определением понятия сегмента бизнеса. Во внутренней сегментной отчетности сегментом бизнеса может выступать даже самое малое структурное подразделение предприятия или узкая группа товаров. Все будет зависеть от уровня единицы учета, т.е. насколько необходимо детализировать информацию. Поэтому можно говорить о сегменте бизнеса как единице учета. Для предприятий эта форма отчетности является промежуточной между внутренней и внешней. Своего рода базой, связывающей две формы отчетности, поскольку включает данные управленческого учета, позволяя эффективно осуществлять внутренний контроль на предприятии, и

финансового учета, представляя дополнительную информацию внешнему пользователю [4]. Внутренняя сегментная отчетность способствует преобразованию данных внутренней отчетности во внешнюю отчетность. В результате появляется много вопросов о выборе оптимальной единицы сегментирования и поиске единых требований для определения границ отчетного сегмента. На практике встречаются ситуации, когда предприятия либо не используют принципы сегментирования (определения сегментов) вообще, либо составляют сегментную отчетность в отрыве от внутренних показателей [29]. Поэтому необходимо четко определить роль и место сегментной отчетности коммерческой организации.

С одной стороны, сегментная отчетность является составной частью внутренней и внешней отчетности. С другой стороны, также как бухгалтерский учет и анализ делятся на управленческий и финансовый, так и вся отчетность предприятия делится на управленческую и финансовую. При этом сегментная отчетность является той частью финансовой отчетности, которая позволяет более детально и основательно изучить финансовое положение предприятия и той частью управленческой отчетности, помогающей принятию быстрых оперативных управленческих решений [17]. Доля сегментной отчетности значительно выше в управленческой, нежели в финансовой отчетности. Существование сложностей при определении четкой границы между управленческим и финансовым учетом наложило отпечаток на ее определение между управленческой и финансовой отчетностью, внутренней и внешней, а также на определение понятия сегментной отчетности [27].

Иногда в литературе понятие сегментной отчетности отождествляется с понятием дезагрегированной информации (disaggregated information) [59]. Дезагрегированная информация - это информация, выделенная в виде дополнительной по единицам дезагрегированы (деления) для различных целей. Единицей дезагрегирования выступает сегмент [59]. С точки зрения некоторых исследователей, понятие сегментной информации значительно уже, поскольку предполагает отраслевую или географическую ориентацию. Понятие дезагрегированной информации шире. Оно включает “виды активов, обязательств, выручки, расходов, прибыли (убытков) и направления движения денежных средств” [16]. С нашей точки зрения принципиальной разницы в терминологии нет.

Приведенные различия в терминологии связаны с проблемой определения единицы дезагрегирования или сегментирования. Иными словами, что является основой сегмента бизнеса и, какая информация может включаться в отчетность [38].

При составлении сегментной отчетности следует обратить внимание на два

момента. Первый - понятность сегментной отчетности способствует улучшению отношений между служащими, доказывая перспективность сегментов, в которых они работают. Второй - служащие должны лучше знать, какую роль играет каждый сегмент в общей деятельности предприятия, и соответственно, важность своей позиции для сглаживания противоречий между управляющими и прочим персоналом [27]. Целью составителей сегментной отчетности должно являться стремление улучшить отчетность коммерческой организации. По мнению Давида Соломона, “если внутренняя отчетность является лучшей, в той степени, что управляющие могут разработать специальные документы для принятия своих собственных решений, то существует предположение, что те же отчеты или их менее детализированные версии наилучшим образом отвечают потребностям инвесторов в принятии решений (могут быть использованы во внешней отчетности)”[60].

Сегментная отчетность должна отвечать требованиям пользователей и решать поставленные ими задачи. Из всего спектра задач, которые призвана решать отчетность следует выделить четыре, непосредственно связанные с составлением сегментной отчетности [44].

Первая задача заключается в предоставлении информации по сегментам деятельности, что позволяет проводить более точное прогнозирование движения денежных средств и оценку будущих результатов деятельности. Большинство аналитиков делают свои прогнозы и оценки будущих доходов (дивидендов) на основе фактической или прошлой деятельности. Поскольку отдельные направления деятельности предприятия могут очень сильно отличаться по составу и результатам друг от друга, сегментная информация помогает оценить влияние разных экономических условий на сегменты [8].

Вторая задача состоит в предоставлении информации для сравнительного анализа основных направлений деятельности. Сегментная отчетность используется для сравнения одного из сегментов диверсифицированного предприятия с единственным сегментом не диверсифицированного предприятия. Вторая задача сегментной отчетности имеет большое значение для сравнительного анализа. Согласно опросам около 80% [61] аналитиков предпочитают сравнивать сегменты бизнеса по разным предприятиям, используя в дальнейшем свою оценку при рекомендациях по инвестированию.

К третьей относится возможность оценки рисков по направлениям деятельности и в общем для всей коммерческой организации, включая также риски, связанные с принятием инвестиционных решений. Сегментные данные позволяют выделить

доминирующий сегмент и определить сегмент с наивысшей степенью риска. Это способствует снижению вероятности ошибки при прогнозировании [33].

Четвертая задача заключается в том, что сегментная отчетность способствует прозрачности отчетности о деятельности коммерческой организации, что позволяет оценить ответственность управляющих перед внешними пользователями и самой организацией. Например, управляющие намерены скрыть данные об убыточности отдельного сегмента бизнеса, объединяя информацию прибыльных сегментов с убыточными [34]. В итоге предоставляется только консолидированная отчетность, которая не дает расшифровки отчетных сегментов. Акционеры не получают полную информацию, а, следовательно, отсутствует уверенность в эффективном управлении. Поэтому задачей сегментной информации является - “учетность” (accountability) [62], благодаря которой возможно определить, насколько разумно управляющие распределяют доступные ресурсы по отраслевым и географическим сегментам диверсифицированного предприятия. Отсутствие сегментной информации может даже способствовать банкротству предприятия [34].

Среди основных показателей сегментной отчетности можно выделить следующие: выручку от реализации товаров (услуг); прибыль от реализации товаров (услуг); общие управленческие расходы; прибыль от финансово-хозяйственной деятельности; амортизацию основных средств и нематериальных активов; стоимость идентифицированных (определенных) активов; долгосрочные финансовые вложения; среднее количество служащих коммерческой организации [24]. Величина выручки от реализации делится на два показателя, показатель по межсегментным трансфертам (продажам) и показатель реализации внешним покупателям. Величина прибыли (убытка) от реализации распределяется по тем сегментам, которым она принадлежит. При этом методы расчета прибыли по сегментам должны быть едины для всех сегментов. Набор показателей может быть расширен, однако представленный минимум является необходимым при составлении сегментной отчетности. Сегментная отчетность, так же как финансовая и управленческая нуждается в показателях прошлых лет, фактических и плановых показателях [28].

Форма составления сегментной отчетности – матричная [36]. По вертикали располагают основные показатели, а по горизонтали - отчетные сегменты, или наоборот. Помимо матричной формы существует графическая, когда составляется график по отчетному сегменту и отдельному показателю (группе показателей) во временном разрезе или при сопоставлении плановых и фактических данных.[6] Внешняя сегментная отчетность предоставляется в виде дополнений, приложений,

сносок и таблиц к финансовой отчетности не реже одного раза в год. Показатели сегментной отчетности могут быть представлено в виде своего рода мини-отчета о прибыли и убытках, мини-баланса и краткой информации о движении денежных средств [29]. Если сравнить объем данных по консолидированной отчетности с объемом данных по сегментной, то они, бесспорно, отличаются в пользу первого, хотя и не очень сильно. Первый вариант предусматривает составление сегментной отчетности в виде приложений к финансовой отчетности, которые содержат отдельные показатели по отчетным сегментам в динамике. Второй вариант предполагает составление сегментной отчетности в виде таблиц, которые могут публиковаться отдельно от финансовой отчетности [33].

Далее более детально рассмотрим, что же такое сегмент бизнеса и какую роль несет в себе в структуре предприятия

Под сегментом понимается часть деятельности организации, выделенная в зависимости от ее организационной и управленческой структуры, которая существует в заранее определенных экономических условиях, сводная информация о которой подлежит раскрытию, то есть предъявлению установленного законодательством перечня показателей в бухгалтерской отчетности. Этими частями (сегментами) являются сведения о продаже и производстве товаров, услуг и работ или данные о продажах товаров одного вида в разных регионах и т.д. [7].

Выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности организации:

- которая способна приносить экономические выгоды и предполагающая соответствующие расходы;
- результаты которой, систематически анализируются лицами, наделенными в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов;
- по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации [9].

Составление внешней сегментной отчетности в нашей стране регулируются Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) (от 08.11.2010 № 143н)

В указанном нормативном документе содержатся лишь общие принципы формирования сегментной информации. Также в нем содержатся правила оформления и представления в бухгалтерской отчетности информации о сегментах, отражающей отраслевую специфику деятельности организации.

Обязательство представления информации по сегментам наложено на публичные организации, являющиеся эмитентами публично размещаемых ценных бумаг [9].

Наиболее часто выделяют 2 вида сегментов:

- операционный сегмент — представляет собой ту часть деятельности организации, направленную на производство определенного товара (работ, услуг) или однородных товарных групп (работ, услуг), которые подвергаются рискам и приносят прибыль организации, при этом они отличны от рисков и прибылей по другим разновидностям товаров (работ, услуг) или другим однородным группам.[9];

- географический (территориальный) сегмент - часть деятельности организации по производству товаров (услуг) в определенном регионе страны, которые подвергаются рискам и приносят прибыль этой организации, при этом они отличны от рисков и прибылей, получаемых на других территориях [9].

Несколько сегментов могут быть определены как единый сегмент, при условии сходства следующих характеристик объединяемых сегментов:

- характер (назначение) продукции, товаров, работ, услуг;
- процесс производства продукции, закупки товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;
- способы продажи продукции, товаров, работ, услуг;
- правовые условия деятельности (например, необходимость лицензии (разрешения), режим налогообложения);
- другие характеристики [9].

Так же при выделении сегментов во внимание нужно принимать систему внутренней отчетности организации, являющейся основой анализа и принятия решений руководством [10]. По большей части, именно организационная и управленческая структура организации, а также система внутренней отчетности отображают основные источники рисков и получения прибылей. В то же время важно учитывать общеэкономические, валютные, кредитные, ценовые, политические риски, которым может быть подвержена деятельность организации. При этом оценка рисков не предполагает точное количественное выражение и измерение [25]. Каждый операционный и географический сегмент отражается в бухгалтерской отчетности. Отчетными сегментами являются те, информация о которых раскрывается в годовой бухгалтерской отчетности[9].

Основным нормативным документом локального характера, определяющим правила и, являющимся методической базой сегментного учета и формирования отчетности в организации, выступает учетная политика для целей управленческого учета, детальная обоснованная разработка, которой позволит эффективно управлять сегментами бизнеса. Положения учетной политики для целей управленческого учета по сегментам бизнеса организации представлены в приложении А.

Предлагаемые в приложение А положения вводного, организационно-технического и методического разделов учетной политики для целей управленческого зачета дадут возможность при формировании отчетности по сегментам бизнеса выбирать тот вариант, который будет способствовать более полному раскрытию информации с учетом специфики деятельности организации [20].

При отражении информации по сегментам можно выделить следующую последовательность действий:

- определение необходимости формирования и представления информации по сегментам в отчетности конкретной организации;
- выделение сегментов, по которым должна формироваться информация (операционные или географические);
- определение правил ведения учета по сегментам и за фиксирование этих правил в учетной политики организации;
- выбор отчетных сегментов;
- раскрытие информации по отчетным сегментам при составлении бухгалтерской отчетности [10].

Создание самой системы сегментной отчетности начинается с формирования децентрализованной структуры управления с выделением центров ответственности и центрам сегментирования как принципиальной схемы формирования информации [40].

Под центром ответственности понимают структурное подразделение организации, во главе которого стоит руководитель, контролирующий в определенной для данного подразделения степени затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса [48].

Качество работы центра ответственности оценивается результативностью и эффективностью. Под результативностью понимается степень достижения сегментом поставленной задачи; под эффективностью - выполнение сегментом заданного объема работ при минимальном использовании производственных ресурсов либо максимального объема работ при заданном размере ресурсов [49].

Существует четыре типа центров ответственности: центры затрат, центры доходов, центры прибыли и центры инвестиций. [13]

Центр затрат - сегмент организации, руководитель которого отвечает за произведенные затраты, т. е. обладает наименьшими среди руководителей остальных центров ответственности управленческими полномочиями [13].

Центр доходов - это центр ответственности, менеджер которого отвечает за получение доходов, но не несет ответственность за издержки [13].

Центр прибыли - это сегмент организации, руководитель которого отвечает одновременно как за доходы, так и за затраты своего подразделения. Менеджер центра прибыли принимает решения по количеству потребляемых ресурсов и размеру ожидаемой выручки. Критерием оценки деятельности такого центра ответственности служит размер полученной прибыли., затратах внутри, а также конечных результатах деятельности на выходе [13].

Центры инвестиций - сегменты организации, чьи менеджеры контролируют не только затраты и доходы своих подразделений, но и следят за эффективностью использования инвестированных в них средств. [13]

В практике управленческого учета широко применяется понятие «центр финансовой ответственности» (ЦФО). Это структурное подразделение, которое несет ответственность за финансовые результаты. Выделение ЦФО – первый шаг на пути к созданию системы бюджетирования. [40].

Возможна группировка центров ответственности и по другим признакам, например по уровню управления: корпоративные, внутрифирменные структурные подразделения [12].

Основная задача центров ответственности – свести к минимуму вложения, необходимые для достижения заданного результата [40].

Из экономических соображений центры ответственности можно формировать как хозрасчетные и аналитические. Аналитические центры экономически не обособлены – не связаны с системой внутреннего хозяйственного расчета. Они обеспечивают аналитический учет и детализацию ответственности за отдельные затраты. Хозрасчетные центры осуществляют контроль, отвечают за затраты и заинтересованы в их снижении. По хозрасчетным центрам ответственности обособленный аналитический учет не ведут, а пользуются информацией по местам возникновения затрат [3]. В приложении 2 представлена подробная процедура создания ЦО в организации [4].

Помимо понятия центра ответственности необходимо ввести понятия центра сегментирования как неотъемлемой части сегментного учета на предприятии.

Термин «центр сегментирования» идентичен понятию сегмента, но представляет взгляд на сегмент с точки зрения организации учета. Он трактуется нами как способ получения информации по сегментам, при котором обобщается информация, собранная в разрезе центров ответственности по сегментам для ее представления во внешней отчетности [7].

Центры сегментирования – способ группировки информации в управленческом учете, основанный на обобщении данных по центрам ответственности в разрезе отчетных сегментов, составной частью которых они являются, с целью формирования информации по сегментам, как для внешних, так и для внутренних пользователей бухгалтерской отчетности [10]

Для понимания основных отличий центра ответственности от сегмента бизнеса и центров сегментирования в приложение В приведена таблица, в которой представлена их сравнительная характеристика.

Таким образом, на основе приведенного в приложении В сравнения рассматриваемых категорий можно сделать вывод, что без поэтапной группировки управленческой информации сначала по центрам ответственности, затем ее обобщения по центрам сегментирования невозможно создать качественную систему сегментного учета на предприятии [2].

После выделения в организации центров ответственности и центров сегментирования необходимо провести кодировку статей затрат центров ответственности. Организация системы сегментного учета предполагает специальную кодировку затратных и доходных статей центров ответственности для их детального отражения в системе управленческого учета и для последующего составления сегментной отчетности [16].

Рассмотрим этот вопрос на примере организации учета затрат обращения.

Для контроля и оценки деятельности отдельных сегментов бизнеса необходимо провести:

- классификацию их расходов на переменные, постоянные, условно-постоянные. К переменным, как обычно, будем относить затраты, размер которых находится в прямой зависимости от объема продаж. К постоянным затратам, напротив, отнесем затраты, величина которых не зависит от изменения объема продаж. Затраты, которые нельзя однозначно отнести ни к переменным, ни к постоянным, будем рассматривать как условно-постоянные [2];

- разделение затрат центров ответственности на регулируемые и нерегулируемые. Регулируемые - затраты, зарегистрированные по центрам ответственности, величина которых зависит от деятельности руководителя центра ответственности. Нерегулируемые затраты, напротив, не подвержены такому влиянию [2].

В соответствии с вышеизложенным целесообразно внести следующие коррективы в рабочий план счетов организации. Каждой статье затрат присвоим два дополнительных признака. Первый признак: 1 - переменные затраты, 2 - постоянные затраты, 3 - условно-постоянные затраты. Второй признак: 4 - регулируемые затраты, 5 - нерегулируемые затраты. Это не усложнит существенно работу бухгалтерии, но обеспечит бухгалтера-аналитика, занимающегося сегментным учетом, всей необходимой для него информацией [6].

В сегментном учете информация распределяется согласно признакам классификации затрат в автоматическом режиме [9].

Далее необходима организация плановой и отчетной работы по каждому сегменту. С вводом в действие системы управленческого учета появляется возможность планировать затраты и доходы центров ответственности и, как следствие, разрабатывать ценовую политику сегментов бизнеса, выявлять отклонения фактических показателей от плановых, устанавливать их причины. Одна из основных задач сегментной отчетности - предоставление отчетов об отклонениях от принятых норм по сегментам бизнеса. При своевременном выявлении отклонений и причин их возникновения появляется возможность их оперативного устранения [8].

Данный отчет является одним из нескольких по движению товарных потоков. В частности, он помогает администрации предприятия контролировать остатки товара и анализировать процессы товарооборота. В связи с тем, что остаток товара учитывается при расчете налога на имущество предприятий, составление такого отчета позволяет оптимизировать налоговые платежи.

При составлении сегментной отчетности следует руководствоваться следующими принципами:

- отчетность должна быть адресной;
- сегментная отчетность должна быть максимально оперативной;
- данные отчетности должны быть сопоставимы с данными предыдущих периодов, плановыми показателями [14].

Суть составления подобным образом сегментной отчетности на предприятии состоит в более четкой организации контроля и регулирования затрат как функции

управления, обеспечения персонифицированной ответственности за уровень отдельных расходов и затрат в организации.

В целом, как показывает опыт деятельности зарубежных и российских фирм, внедрение системы сегментного учета и отчетности на предприятиях приводит к улучшению их финансового состояния [22].

В связи с этим можно выделить концептуальную модель управленческого учета многосегментной организации, которая представлена на рисунке 2.

- управленческий учет по сегментам;
- стратегический управленческий учет.



Рисунок 2 – Модель управленческого учета в многосегментной компании [31]

В свою очередь управленческий учет по сегментам включает следующие элементы: сегментное бюджетирование; сегментный учет; сегментная отчетность [31].

Бюджетирование является важным элементом управленческого учета, в рамках которого осуществляется разработка бюджетов, формируется внутривозвратная отчетность с целью контроля (мониторинга) исполнения бюджетов и оценки работы подразделений, проводится план-факт анализ для устранения недостатков бюджетного процесса на будущие периоды. Бюджетирование тесно связано с сегментным учетом, так как в его основе лежит финансовая структура управления, и в большинстве случаев бюджеты составляются в разрезе центров ответственности, которые, в свою очередь, являются центральным звеном сегментного учета [64].

В современных экономических условиях невозможно представить систему управленческого учета без стратегического управленческого учета. Стратегический учет, с одной стороны, обособлен от управленческого учета по сегментам

(традиционного управленческого учета), с другой стороны, они оба являются составными элементами единой информационной системы менеджмента, могут осуществлять обмен информацией и использовать общие методы [63]. С учетом сказанного выше можно определить управленческий учет по сегментам следующим образом:

«Управленческий учет по сегментам – это система сбора, обобщения и оценки информации о деятельности организации в разрезе центров сегментирования, а внутри них по статьям формирования бюджетов и внутренней отчетности». [20]

Ниже приведены элементы метода управленческого учета по сегментам и их соотношение с составными частями самой учетной подсистемы, которые Вы можете увидеть в таблице 1.

Таблица 1 - Реализация элементов метода управленческого учета при управленческом учете по сегментам в разрезе его блоков [24]

Применяемые приемы и способы	Сегментный учет	Бюджетирование	Сегментная отчетность
1 Элементы метода бухгалтерского учета	Счета	Балансовое обобщение	Балансовое обобщение
	Двойная запись		
	Калькуляция	Калькуляция	
	Документация		
	Оценка	Оценка	Бухгалтерская отчётность
	Инвентаризация		
2 Элементы метода управленческого учета	Центры ответственности	Планирование	Планирование
	Нормирование	Нормирование	
3 Собственные специфические приемы и способы	Центры сегментирования		
	Интерпретация сегментной отчётности		

На основе вышесказанного, можно сказать, что сегментная отчетность – это сложная модель представления информации об имущественном и финансовом положении организации, а также о результатах хозяйственной деятельности организации или группы компаний в разрезе отдельных сегментов, составляемая на основе данных бухгалтерского, управленческого и финансового учета. Каждая компания разрабатывает свою уникальную систему сегментной отчетности, в зависимости от специфики бизнеса и информации, которую хочет получить в целях стратегического управления. Именно поэтому и возникает проблема определения места сегментного учета в отчетности компании, понятия сегмента бизнеса и правильности его выделения.

1.2 Составление сегментной отчетности в соответствии с российскими и международными стандартами

Порядок составления отчетности по сегментам регулируется в Российской системе бухгалтерского учета ПБУ 12/2010, в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) – стандартом МСФО (IFRS) 8. Для эффективного анализа сегментной отчетности считаю целесообразным сделать сравнение основных положений двух нормативно-правовых документов:

Для начала необходимо сделать обзор основных положений:

Целью стандарта, регулирующего порядок представления операционных сегментов, является раскрытие информации, которая позволит пользователям финансовой отчетности предприятия оценить характер и финансовые результаты осуществляемой предприятием хозяйственной деятельности, а также экономические условия, в которых оно ведёт операции [28]. Цель ПБУ 12/2010, подобно МСФО, по раскрытию сегментов призваны обеспечить заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей им оценить отраслевую специфику деятельности организации и ее хозяйственную структуру, однако они также предусматривают необходимость раскрытия информации о распределении финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности, что отличается от МСФО [9].

В МСФО раскрытие информации по сегментам требуется только для тех предприятий, долговые ценные бумаги или долевые инструменты которых торгуются на открытом (т.н. публичном) рынке (на локальной или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке ценных бумаг, включая местные и региональные рынки), или для тех предприятий, которые уже представляют или находятся в процессе представления своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или иному регулирующему органу в целях получения разрешения на публичное размещение инструментов любого класса [28]. Подобно МСФО, требования РПБУ о раскрытии информации по сегментам распространяются на коммерческие организации, являющиеся эмитентами публично размещаемых ценных бумаг [9]. В отличие от МСФО, применение данных требований к организациям, которые находятся в процессе регистрации своих ценных бумаг для целей их публичного размещения, в РПБУ прямо не предусмотрено [28]. Такие организации могут раскрывать информацию по сегментам исключительно по собственной инициативе. В

ПБУ 12/2010 Информация о сегментах раскрывается в пояснениях к бухгалтерской отчётности, как и в МСФО [9].

Концептуальную основу стандарта 8 составляет «управленческий подход» [28], в соответствии с которым информацию о сегментах необходимо раскрывать в разрезе компонентов предприятия, анализируемых главным ответственным лицом по решению операционных вопросов (далее - ОЛПОР) в целях принятия решений, связанных с распределением ресурсов и оценкой результатов деятельности [28]. Подобно МСФО, в РПБУ требуется раскрытие обособленной информации о частях деятельности организации (далее - сегментов), результаты которых систематически анализируются «лицами, наделёнными в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке таких результатов (далее - полномочные лица организации)» [9]. В стандарте компоненты (операционные сегменты) выделяются сообразно потокам внутренней отчётной информации, регулярно получаемой ОЛПОР и анализируемой им в целях принятия решений о распределении ресурсов между сегментами и оценке результатов их деятельности. В отличие от МСФО [28], в РПБУ при выделении сегментов учитывается не только информация, анализируемая полномочными лицами организации, но также сведения, размещаемые в средствах массовой информации или опубликованные на сайте организации [9]. Термин ОЛПОР в международном стандарте подразумевает функцию, а не определённую должность, соответственно, предприятие не может иметь более одного ОЛПОР [28]. В отличие от МСФО, в РПБУ не содержится дополнительных пояснений или указаний в отношении термина «полномочные лица организации» [26]. В связи с этим на практике возможны существенные расхождения как в отношении уровня управленческого персонала, определяемого в качестве полномочных лиц, так и в отношении типа анализируемой этими лицами информации, в результате чего подходы к выделению сегментов и формированию раскрытий по ним будут отличаться от подходов, принятых в МСФО [26].

В МСФО операционный сегмент - это компонент предприятия [28]:

- который задействован в деятельности, от которой оно может генерировать доходы и нести расходы (включая доходы и расходы, связанные с операциями с другими компонентами того же предприятия),
- операционные результаты, которого регулярно рассматриваются руководителем предприятия, отвечающим за операционные решения, чтобы принять решения о ресурсах, которые должны быть распределены на сегмент, и оценить результаты его деятельности, и

- в отношении, которого имеется дискретная финансовая информация [28].

Операционный сегмент может осуществлять такие виды деятельности, которые пока не приносят дохода, например, операции по вводу в эксплуатацию могут считаться операционными сегментами до получения дохода [26].

Не каждая часть предприятия обязательно является операционным сегментом или частью операционного сегмента. Например, головной офис или некоторые функциональные отделы корпорации могут не зарабатывать доходы или могут зарабатывать доходы, которые носят побочный характер по отношению к деятельности предприятия, и не являются операционными сегментами. В целях настоящего МСФО (IFRS) планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности не являются операционными сегментами [26].

Для многих предприятий, три характеристики операционных сегментов, описанные ранее, четко идентифицируют его операционные сегменты. Однако предприятие может составлять отчеты, в которых его деятельность представлена с разных точек зрения. Если руководитель, принимающий операционные решения, использует более одного комплекта сегментной информации, другие факторы могут определить один комплект компонентов как составляющий операционные сегменты предприятия, включая характер деятельности каждого компонента, наличие руководителей, ответственных за них, и информацию, представляемую совету директоров [28].

В РПБУ предусмотрен в целом тот же подход к выделению структурных сегментов, что и в МСФО, однако могут возникнуть отличия при его применении на практике в силу менее детальных определений и отсутствия дополнительных пояснений (например, в отношении полномочных лиц организации)[45].

Далее сравним подходы выделения отчетных сегментов: В МСФО 8 отчётный сегмент выделяется исходя из количественных критериев, при этом его показатели сравниваются с общей величиной соответствующих показателей всех операционных сегментов, а не с консолидированными показателями в финансовой отчётности [26]. В качестве отчётного выделяется любой операционный сегмент, который составляет 10 или более процентов:

- от общей величины выручки всех операционных сегментов (как от продаж другим сегментам, так и от внешних продаж);
- от наибольшей из двух величин (в абсолютном выражении);
- общей прибыли, полученной всеми операционными сегментами, которые показали прибыль;

- общего убытка всех операционных сегментов, которые показали убыток;
- от общей величины активов всех операционных сегментов [45].

Количественные критерии, предусмотренные в РПБУ для выделения отчётного сегмента, аналогичны тем, которые рассматриваются в МСФО [45].

Подобно МСФО, в ПБУ, если на отчётные сегменты приходится менее 75 процентов выручки организации от продаж покупателям и заказчикам. То, согласно РПБУ организация должна выделить дополнительные отчётные сегменты, независимо от того, соответствуют ли они установленным количественным критериям для выделения отчётных сегментов [9].

МСФО 8 также выделяет, что каждый из различных этапов, составляющих вертикально интегрированную деятельность, может рассматриваться в качестве отдельного операционного сегмента, если он отвечает вышеприведённому определению операционного сегмента, т.е. сегмент не обязательно должен иметь выручку от внешних продаж [26]. В РПБУ не конкретизируются требования в отношении вертикально интегрированных видов деятельности. Соответственно, определённый этап в рамках вертикально интегрированной деятельности может быть выделен как отдельный сегмент, если он будет соответствовать общим условиям выделения сегментов, как и в МСФО [45].

В стандарте указано, что предприятия, организованные по «матричному» принципу (например, управление бизнес-компонентами осуществляется исходя как из их географического расположения, так и в разрезе производимой ими продукции или оказываемых услуг), решают вопрос о выделении операционных сегментов, руководствуясь целью указанного стандарта, при условии, что ОЛПОР анализирует информацию по нескольким комбинациям бизнес-компонентов [26]. В отличие от МСФО, особенности выделения сегментов организациями, полномочные лица которых анализируют перекрёстную информацию по частично совпадающим видам деятельности, в РПБУ отдельно не рассматриваются; практика ещё не сформировалась [47].

Кроме того в МСФО достаточно четко указано, что если операционный сегмент не соответствует указанным количественным критериям (см. выше), он может быть [26]:

- выделен как отчётный сегмент, несмотря на свои размеры;
- объединён с другими операционными сегментами, которые не отвечают установленным количественным критериям, при условии, что эти сегменты имеют

схожие с ним экономические характеристики и являются сходными по большинству критериев агрегирования (см. выше)[21];

- включён в категорию «все прочие сегменты» вместе с другими операционными сегментами, не отвечающими установленным количественным параметрам и не представленными одним из вышеуказанных способов, и раскрыт в составе требуемой сверки отдельно от других «увязывающих» статей [26].

Подобно МСФО, в ПБУ 12/2010 сегмент, количественные показатели которого ниже установленных критериев, может быть:

- выделен в качестве отчётного, если информация по этому сегменту важна для заинтересованных пользователей;

- объединён с одним или несколькими сегментами, имеющими показатели ниже установленных количественных порогов, при условии, что сегменты являются сходными в отношении критериев объединения; [9]

Однако, в отличие от МСФО, в РПБУ требуется сходство не по большинству, а по всем таким критериям, и при этом не требуется сходство сегментов по экономическим характеристикам: это может привести к тому, что в рамках РПБУ в состав «прочих» будет включаться больше сегментов, чем в рамках МСФО; [45]

- включён в состав прочих сегментов, при этом к прочим сегментам также относятся и все другие виды деятельности организации, которые не отвечали бы определению операционного сегмента согласно МСФО. [26]

В международном стандарте агрегирование операционных сегментов разрешается только в тех случаях, когда сегменты имеют «аналогичные» экономические характеристики и отвечают ряду других установленных критериев (характер продуктов и услуг; характер процессов производства; тип или класс клиентов для их продуктов и услуг; методы, используемые для распределения продуктов или оказания услуг; если применимо, характер нормативно-правовой среды, например, банковский сектор, страхование или предприятия коммунального обслуживания) [26]. В РПБУ также допускается объединение нескольких сегментов при условии сходства их характеристик и соответствия определённым условиям или целям рассматриваемого нормативного документа по бухгалтерскому учету, однако, в отличие от МСФО, перечень таких характеристик является открытым [45]

В МСФО 8 требуется раскрытие информации общего характера и информации, относящейся к предприятию в целом, в том числе о продукции и услугах, географических регионах, основных покупателях и факторах, лежащих в основе выделения отчётных сегментов предприятия. Раскрытие такой информации требуется

даже в том случае, если предприятие имеет только один сегмент. [26] В ПБУ также , организация должна включить в общую информацию описание основы выделения сегментов, признанных отчётными. [9] Хотя в РПБУ предусмотрено требование раскрытия общей информации по организации в целом, включая информацию о продукции и услугах организации, о географических регионах, где она осуществляет деятельность, и о её основных покупателях и заказчиках, организация может не раскрывать данную информацию исходя из принципа рациональности, что отличается от МСФО. Кроме того, в РПБУ не содержится специальных указаний для случаев, когда организация имеет только один сегмент [47].

В стандарте сравнительная информация обычно пересчитывается, когда имеют место перемены, следствием которых стало изменение в составе отчётных сегментов. В целом, подобно МСФО, при изменении структуры отчётных сегментов сравнительная информация за прошлые периоды пересчитывается, кроме случаев, когда такая информация отсутствует и такой пересчёт противоречит принципу рациональности [26].

По МСФО предприятие должно раскрыть показатель прибыли или убытка по каждому отчётному сегменту. Кроме того, предприятие должно раскрыть показатели суммарной величины активов и обязательств по каждому отчётному сегменту в том случае, если ОЛПОР регулярно получает такие данные. [26] Подобно МСФО, по ПБУ 12/2010 организация раскрывает по каждому отчётному сегменту финансовый результат за отчётный период и, если такие данные представляются полномочным лицам организации, общую величину обязательств на отчётную дату. . В отличие от МСФО, общая величина активов по каждому отчётному сегменту подлежит обязательному раскрытию. В МСФО предприятие раскрывает информацию о факторах, использованных для выделения отчётных сегментов. Подобно МСФО, в РПБУ предусматривается необходимость раскрытия организацией основы выделения сегментов, которые она признала отчётными.

Кроме того, требуется раскрывать следующую информацию по каждому отчётному сегменту, если указанные величины включаются в анализируемый ОЛПОР показатель прибыли или убытка сегмента за период или показатель активов сегмента либо регулярно предоставляются ОЛПОР иным способом:

- отдельно выручку от продаж внешним покупателям и от межсегментных продаж;
- процентную выручку и процентные расходы;
- суммы амортизации и прочие неденежные статьи;

-существенные статьи доходов и расходов, раскрываемые в соответствии с требованиями стандарта, регулирующего вопросы представления финансовой отчётности;

- доля в прибыли и балансовая стоимость объектов инвестиций, учитываемых методом долевого участия (см. раздел 3.5);

- налог на прибыль;

- прирост внеоборотных активов (включая материальные и нематериальные активы)[26].

Подобно МСФО, В РПУ оказано, что организации обязаны раскрывать определённые дополнительные показатели, если они систематически представляются полномочным лицам организации. В отличие от МСФО. в составе этих показателей требуется раскрывать дивиденды к получению, при этом допускается зачёт между данным показателем и показателем процентов к уплате, если дивиденды составляют большую часть доходов соответствующего сегмента [26]. Кроме того, в РПУ отсутствует прямое требование о раскрытии информации о существенных неденежных статьях, кроме амортизации, и о поступлениях внеоборотных активов. Ещё одно отличие от МСФО заключается в том, что в рамках РПУ информация об участии организации в совместной деятельности подлежит раскрытию в порядке, предусмотренном для отчётных сегментов, но при этом не предусмотрено требование раскрывать информацию о вложениях в зависимые общества и доле участия в прибыли этих обществ [9].

Следующие данные по МСФО 8 подлежат раскрытию по предприятию в целом на основе финансовой информации, используемой для подготовки финансовой отчётности предприятия;

- выручка от продаж внешним покупателям по каждому виду продукции услуг или по каждой их группе;

- выручка от продаж внешним покупателям и определённые внеоборотные активы в разрезе географических регионов;

- выручка от продаж каждому значительному внешнему покупателю, а также сегмент (сегменты), к которому (которым) относится данная сумма выручки [26].

Требования РПУ в части раскрытия информации по организации в целом аналогичны таковым в рамках МСФО, за исключением следующего:

- требуется раскрывать наименование каждого покупателя (заказчика). выручка от продаж которому составила не менее 10 процентов общей выручки от продаж покупателям (заказчикам); данное требование более жёсткое, чем в МСФО;

- в разрезе географических регионов требуется раскрытие информации о всех внеоборотных активах, при этом не предусматривается никаких исключений для отдельных видов активов (например, финансовых вложений и отложенных налоговых активов);

- если организации не раскрывает требуемую информацию по географическим регионам и крупным покупателям (заказчикам) в связи с тем, что её подготовка противоречит требованию рациональности, раскрытие данного факта согласно РПБУ не требуется [9].

Кроме того, в РПБУ не содержится специальных указаний в отношении раскрытия информации по организации в целом в случаях, когда организация имеет только один сегмент, здесь практика варьируется [9].

В международном стандарте требуется, чтобы предприятие представило сверку, показывающую, как увязываются между собой суммарные величины по всем отчётным сегментам, включая «прочие сегменты, с показателями, отражёнными в его финансовой отчётности, в том числе все корректировки, вызванные необходимостью приведения подходов, используемых при подготовке сегментной информации в рамках внутренней отчётности, в соответствие с подходами, используемыми при составлении финансовой отчётности предприятия согласно МСФО [26]. Подобно МСФО, в РПБУ предусматривается требование, согласно которому организация раскрывает результаты сопоставления существенных показателей отчётных сегментов, включая показатели прочих сегментов, с соответствующими статьями бухгалтерской отчётности организации. В отличие от МСФО, в РПБУ отсутствует прямое требование выделения и (и описания) всех существенных статей[45].

Кроме того, организация должна раскрыть характер различий между показателями отчётных сегментов и соответствующими показателями организации, однако при этом, в отличие от МСФО, никаких пояснений или указаний в отношении того, с чем могут быть связаны такие различия, нет. что может приводить к существенным расхождениям в содержании раскрываемой информации.[47]

Последний пункт для сравнения – это изменения в составе отчетных сегментов.

В МСФО, когда имеет место изменение состава отчётных сегментов предприятия в силу изменения его внутренней организационной структуры, требуется пересчитать сравнительную сегментную информацию, за исключением случаев, когда необходимая информация отсутствует и затраты на её получение были бы неоправданно высокими. Данные ограничения оцениваются применительно к каждой раскрываемой статье. Если сравнительная сегментная информация не представляется

на основе нового принципа выделения сегментов, то предприятие раскрывает сегментную информацию за текущий отчётный период, в котором произошло изменение, используя как старый, так и новый принцип сегментации [48].

Подобно МСФО, в ПБУ 12/2010 в случае изменения структуры отчётных сегментов. РПБУ требуют пересчёта сравнительной информации за предшествующие периоды в соответствии с новой структурой отчётных сегментов, за исключением случаев, когда такая информация отсутствует и такой пересчёт противоречит требованию рациональности [9]. Однако никакой дальнейшей конкретизации в РПБУ не предусмотрено, и практике пока не сформировалась. Подобно МСФО, если пересчёт сравнительных данных невозможен, то данный факт подлежит раскрытию и информация по сегментам за отчётный период представляется в разрезе как прежней, так и новой структуры сегментов [48].

Завершая изучение Положения по бухгалтерскому учету 12/2010, важно заметить, что данный документ представляет собой яркий пример конфликта системы нормативно-правового регулирования бухгалтерской практики, реализуемой в России, и концептуальных основ МСФО, в основе которых лежит принцип профессионального суждения бухгалтера как основы методологии формирования информации о финансовом положении предприятия [45]. С позиций международных стандартов предписания Положения по бухгалтерскому учету носят направляющий характер и в конкретных ситуациях должны использоваться, исходя из профессионального суждения бухгалтера, составляющих отчетность. Однако в случае с Положением по бухгалтерскому учету мы имеем дело с нормативно-правовым актом. К сожалению, необходимо отметить, что стремление сделать текст нового Положения по бухгалтерскому учету максимально современным и соответствующим идеям МСФО в ряде случаев лишило его текст необходимых характеристик содержания именно как нормативного документа, в частности, соответствия действующему российскому законодательству.

1.3 Сопоставление понятий сегмента бизнеса и центра ответственности, как учетных единиц, используемых в системе управления предприятием розничной торговли

Составление сегментной отчетности наиболее эффективно влияет на систему управления предприятий розничной торговли. Большое внимание здесь уделяется построению модели именно внутренней сегментной отчетности, поскольку в

настоящее время предприятия розничной торговли все больше оказывают услуги широкого ассортимента и осуществляют свою деятельность в разных регионах страны, которые имеют разные потенциал для роста объемов продаж, имеют отличный уровень рентабельности и уровень коммерческих рисков [1]. Внутренняя сегментная отчетность является источником представления данных для составления экономических заключений и рассмотрение обстоятельств, которые лежат в основе принятия управленческих решений. В результате появляется много вопросов о выборе оптимальной единицы сегментирования и поиске единых требований для определения границ отчетного сегмента [3]. На практике встречаются ситуации, когда предприятия либо не используют принципы сегментирования (определения сегментов) вообще, либо составляют сегментную отчетность в отрыве от внутренних показателей. Поэтому необходимо четко определить роль и место сегментной отчетности коммерческой организации.

В международной практике сложилось несколько подходов при составлении внутренней сегментной отчетности, которые напрямую зависят от определения понятия сегмента бизнеса [7]. Среди существующих понятий сегмента бизнеса мы рекомендуем выделить четырех следующих (или четыре подхода к составлению внутренней сегментной отчетности): по видам деятельности, по рынкам сбыта, понятие “оперативного сегмента” и “информационного сегмента” [16].

Оперативный сегмент содержит информацию, сгруппированную по крупным подразделениям предприятия розничной торговли. С нашей точки зрения, оперативный сегмент можно назвать структурным, поскольку он выделяется на основе внутренней структуры предприятия. Под оперативным сегментом понимают также центр ответственности [16].

Информационный сегмент определяется по функциональным признакам информационных потоков внутри коммерческой организации в зависимости от уровня управления: стратегического, тактического и оперативного [16].

Возможно, привести большее количество определений, но ни одно из них не дает полное понимание и представление о сегменте бизнеса как единицы учета. Такое понимание частично присутствует в каждом определении. Однако если речь идет о сегменте бизнеса как единице учета, то необходимо рассматривать следующие факторы:

- природу товара (услуги);
- природу производственных процессов;
- рынки, на которых осуществляются сделки между продавцом и покупателем;

- основные группы покупателей;
- каналы реализации товаров (услуг);
- методы и формы организации деятельности на предприятии;
- законодательные аспекты, регулирующие внешние связи предприятия и действующие на территории страны, где оно функционирует [16]

Учет приведенных выше факторов ведется по различным организационным формам, которые можно обобщить для целей внутренней сегментной отчетности организации бухгалтерского учета для целей составления сегментной отчетности [51].

Централизованная форма предполагает такую форму организации деятельности на предприятии, что ведение учета осуществляется централизованным путем в финансовом подразделении предприятия. Внутри подразделений данные дезагрегируются или частично дезагрегируются по подсегментам или сегментам бизнеса в зависимости от того как рассматривается подразделение и уже потом информация передается в финансовый отдел или центральную бухгалтерию, где она агрегируется [60].

Децентрализованная форма предполагает ведение учета каждым отдельным подразделением. Причем учет информации может вестись на местах как дезагрегированным путем по подсегментам (сегментам), так агрегированным путем (без разнесения по сегментам). [49] Каждое подразделение занимается ведением бухгалтерских операций. Затем информация агрегируется (при дезагрегированном учете) в рамках подразделения, а уже потом объединяется по всем подразделениям [60].

Частичная децентрализация предполагает совмещение первой и второй форм. Информация сначала попадает в подразделение, где учет ведется дезагрегированным путем и частично дезагрегированным, а затем в финансовый отдел, который находится внутри подразделения, выполняя роль подсегмента, где данные агрегируются автоматически [16].

Определение сегмента бизнеса и форм ведения бухгалтерского учета оказывает прямое влияние на содержание внутренней сегментной отчетности, при составлении которой следует использовать следующие подходы:

Первый подход предполагает составление внутренней сегментной отчетности по видам деятельности [16]. Для целей внутреннего контроля вид деятельности является слишком укрупненной категорией, которая наиболее характерна для внешней сегментной отчетности. При составлении отчетности по видам деятельности выделить сегменты порой легче нежели при других подходах. Этот подход имеет свои

преимущества и недостатки. Например, контроль может осуществляться вертикально и горизонтально, тогда как сама структура является слишком громоздкой и дорогой. В последнее время предприятия предпочитают иметь одну функциональную структуру, которая контролирует все сегменты бизнеса. Рекомендуется использовать первый подход вместе со вторым и третьим или четвертым [16].

В основе второго подхода лежат рынки сбыта, так как многие предприятия торговли ведут свой бизнес в нескольких регионах страны, развивая крупные сети торговых точек. Отчетность составляется с учетом географической ориентации бизнеса. Рынок сбыта - это категория, которая в большей степени используется при составлении внешней сегментной отчетности [10]. Второй подход рекомендуется применять в совокупности с первым и третьим или четвертым. Например, сначала выделяются отчетные сегменты (подразделения) по местоположению и видам деятельности, а затем внутри каждого отчетного сегмента выделяются, так называемые, подсегменты по центрам ответственности или информационным потокам разных уровней управления [16].

Третий подход предполагает составление отчетности по центрам ответственности, что более всего отвечает требованиям усиления внутреннего контроля в коммерческой организации. [15] Этот подход наиболее часто используется для оценки уровня расходов, поскольку за последние пятнадцать лет на многих предприятиях наметилась тенденция снижения издержек обращения для максимизации прибыли.

Третий подход полностью реализует одну из главных целей составления внутренней сегментной отчетности - учет и анализ деятельности по уровням ответственности в пределах организации [16]. На практике большинство управляющих для исправления недостатков системы внутренней организации руководствуются следующими принципами классификации информации:

- по центрам ответственности
- по степени контролируемости в пределах центра ответственности (по типам расходов и доходов)
- по уровням управления [35].

Объединение похожих управленческих функций в один центр проводится по функциональной структуре. Каждый подсегмент выполняет роль сегмента, и наоборот. Сегменты выделяются в самостоятельные структурные единицы, которые могут действовать как отдельные филиалы или даже компании [62]. Такая система является менее громоздкой, поскольку каждая функциональная структура контролирует

деятельность подсегментов. Управляющие отделов не всегда аккуратно контролируют деятельность подсегментов, что может затруднить выполнение основных задач управленческого и финансового учета. Поэтому большая ответственность при подготовке сегментной отчетности лежит на финансовом отделе, который непосредственно занимается составлением как внешней, так и внутренней сегментной отчетности [16].

Центры ответственности наиболее часто бывают: центром затрат (cost center); центром получения выручки от реализации, он иногда называется центром доходов (revenue center); центром прибыли (profit center); центром основных инвестиций или его называют центром капитальных вложений (investment center) [16].

Качество отчетной информации представляемой в пределах центра ответственности определяется правильностью ее классификации и степенью контролируемости.

Каждый центр - это определенный сегмент бизнеса или подсегмент. Такая сложная структура коммерческой организации позволяет решить одновременно несколько задач:

- переносится ответственность с абстрактного лица на конкретного управляющего, подписывающего учетный документ;
- равномерно распределяется ответственность между всеми управляющими компании, а не только финансовым директором и президентом;
- повышается качество сегментной отчетности, поскольку управляющий, ставя свою подпись на учетном документе, как правило, проверяет его;
- растет информированность управляющих, т.к. при получении учетных документов выясняются необходимые детали;
- ведется сплошной контроль на горизонтальном уровне, при обмене информацией между отделами, и на вертикальном, при обмене информации между разными уровнями управления [44].

Вся учетная информация сначала поступает и обрабатывается по центрам ответственности, а затем передается в финансовый отдел для окончательного контроля и занесения в учетные регистры, или, наоборот, в зависимости от выбора организационной формы бухгалтерского учета [46]. Информация, поступающая в коммерческую организацию может быть разделена на предварительную, промежуточную и итоговую. Предварительная информация предполагает рассмотрение возможностей любой конкретной сделки, определение ее принадлежности определенному сегменту бизнеса или выделение нового сегмента

бизнеса, ее оценка относительно плановых показателей сегмента и получение подтверждения на ее проведение. Промежуточная информация включает более конкретную информацию по результатам осуществления сделки, которые сравниваются с ожидаемыми для данного этапа. Затем выясняются дополнительные условия сделки и в случае несоответствия ожидаемого результата фактическому пересматривается первоначальная информация. Итоговая информация подтверждает ранее установленные или пересмотренные условия и передается для учета в финансовый отдел [49]. При рассмотрении модели ведения учета по поставке товара под итоговой информацией подразумевается получение счета за товары (услуги) и проверка его соответствия фактически полученным товарам (услугам). Счет будет оплачен позже, но прежде он кодируется. Под кодировкой учетных документов понимается указание управляющим того центра ответственности, который будет контролировать проведение сделки и понесет основные расходы по сделке. При рассмотрении модели ведения учета по оплате под итоговой информацией подразумевается фактическая оплата, даже, если отсутствует товар (услуга) [16]. Детально движение информации по сегментам представлено в приложении Г.

Степень контролируемости информации регулируется не только в пределах центра ответственности, но и по типам расходов и доходов. На практике предприятие должно контролировать затраты, сопоставляя их с плановыми показателями. Отсутствие гибко функционирующей структуры инвестиционного рынка и разумной налоговой базы заставляют предприятие занижать доходы и увеличивать расходы. Отмена Положения сегодня и дальнейшее изменение налоговой модели может ухудшить ситуацию, привести к дальнейшему завышению себестоимости и сокрытию финансовых результатов. В результате сократится собираемость налогов [16].

Для оценки эффективности контроля по типам расходов рекомендуется также рассмотреть опыт иностранной коммерческой организации. Расходы там классифицируются на первоначальные (prime cost) или себестоимость производимых и реализуемых товаров (услуг), на конверсионные (conversion) или расходы по доведению готовой продукции до потребителя и на административные или расходы по управлению процессами производства и реализации товаров (услуг) [58]. Первоначальные расходы составляют большую часть расходов, которые являются прямыми. Их классификация по типам и сегментам бизнеса не встречает больших проблем. Конверсионные расходы включают некоторые прямые расходы и расходы по преобразованию (доведению до потребителя) товара (услуги) [59]. При классификации этих расходов по типам возникают трудности, поскольку некоторые расходы могут

быть отнесены к первоначальным, а другие к административным. В подобной ситуации рекомендуется рассматривать внутреннюю структуру предприятия и проводить классификацию расходов по центрам ответственности в момент занесения в учетные регистры [25]. Классификация административных расходов имеет также определенные трудности. Например, не все типы административных расходов поддаются классификации по центрам ответственности, а потому при составлении внешней сегментной отчетности административные расходы выделяются одной строкой для всех сегментов бизнеса. Те административные расходы, которые не поддаются классификации, называются общими управленческими расходами [58]. Иногда предприятия делят эти расходы в процентном отношении к выручке от реализации, полученной сегментом бизнеса или любому другому показателю сегментной отчетности в зависимости от задачи [58]. Однако, если величина общих управленческих расходов, отнесенных к сегменту бизнеса, принципиально изменяет результат этого сегмента, то подобная классификация не допустима. Внутренняя сегментная отчетность может вообще не включать величину общих управленческих расходов. Тогда эти расходы указываются в консолидированной части отчетности. Для улучшения контроля административных расходов их делят на две части. К первой относятся расходы на оплату труда всех категорий служащих. Вторая включает следующие расходы: расходы по проживанию, которые оплачиваются сотрудникам, если это предусматривается в контракте; командировочные расходы; расходы по содержанию парка легковых автомобилей для администрации предприятия; расходы медицинского страхования и обслуживания служащих; услуги, оказанные внешними организациями (аудит, юридические консультации и т.д.); расходы по обучению персонала; расходы по найму персонала; расходы по связям с общественностью и средствами массовой информации; расходы по охране предприятий; прочие расходы, величина которых находится под особым контролем и обычно ограничивается суммой, не являющейся материальной для управляющих [37]. При решении проблем, связанных с классификацией административных расходов используется также принцип - "кто был инициатором, тот и платит". Иногда расходы просто списывают на финансовый отдел, поскольку только этот отдел может проконтролировать некоторые типы административных расходов [16].

Третий подход используется обычно самостоятельно, т.к. под центром ответственности, возможно, рассматривать вид деятельности или рынок сбыта. Этот подход практикуется западными управляющими при составлении модели сегментной отчетности в конкретной коммерческой организации [16].

Четвертый подход основан на составлении внутренней сегментной отчетности по информационным потокам, выделяемым для различных уровней управления. Система управления коммерческой организации может быть представлена в виде трехступенчатой модели (треугольника), где в основании находится оперативное управление, промежуточное положение занимает тактическое управление, а в вершине – стратегическое [16]. Высшие управляющие контролируют выполнение стратегических решений, занимаясь больше планированием деятельности сегмента бизнеса. Управляющие среднего и оперативного уровней управления больше вовлечены в процесс контроля сегментной информации по сравнению с высшими управляющими, но меньше в процесс планирования. Наибольший контроль лежит в основании треугольника, т.е. на оперативном уровне. Трехуровневая модель управления используется многими иностранными коммерческими организациями. Эта модель впервые была подробно рассмотрена американским исследователем по проблемам управления Энтони [65]. Он описал так называемый треугольник управления по трем уровням, который представлен на рисунке 3.

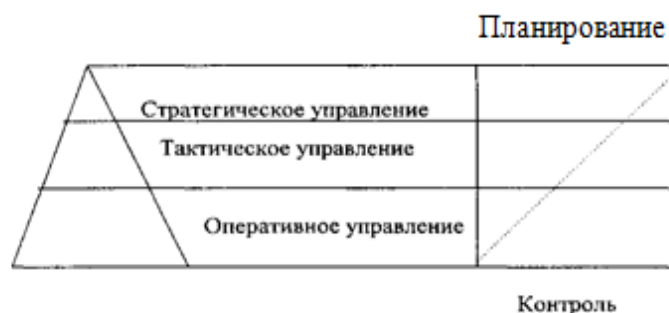


Рисунок 3 – Треугольник управления по трем уровням [65]

Внутреннюю сегментную отчетность рекомендуется составлять на основе такого деления, поскольку каждый уровень управления, в зависимости от внутренней организации, нуждается в своей информации и контролирует свой информационный сегмент. Это позволяет оценить степень участия каждого уровня управления в процессе контроля деятельности отчетных сегментов [16].

Для оперативного уровня требует наиболее детализированная информация. Большинство решений этого уровня программируется через автоматизированные системы (финансовые компьютерные программы). Информация, используемая при принятии оперативных решений, поступает из простых форм первоначального ввода и обработки данных (первичных документов) и отчетов, составленных по одному из

принципов классификации [66]. Тактическая информация в отличие от оперативной, занимая промежуточное положение, более расширенная, с точки зрения отчетности, но менее детализированная, чем оперативная. На этом уровне осуществляется поддержка и обоснование стратегических решений. Управляющие тактического уровня более всего нуждаются в специальных отчетах, которые называются отчетами-исключениями (exception reports) [67]. В этих отчетах указывается информация по основным проблемам-исключениям, появившимся в конкретном отчетном периоде. Кроме них составляются сводные отчеты о деятельности основных сегментов бизнеса. Если отчет не содержит необходимой информации, то он возвращается на оперативный уровень, где проводится дополнительный анализ и составляется другой отчет, включающий более подробную информацию о проблемах сегмента бизнеса и причинах этих проблем [66]. Примером отчета-исключения может быть оборотная ведомость, включающая впервые появившиеся за всю деятельность предприятия бухгалтерские счета. Появление новых бухгалтерских счетов вызывает вопросы управляющих в том случае, когда в отчетном периоде не произошло никаких существенных изменений или нововведений. Стратегический уровень обычно базируется на информации, которую называют экспертной. На этом уровне информация оценивается управляющими с позиций внешнего пользователя и затем публикуется [65].

Треугольник управления дает общее представление о взаимодействии управляющих разных уровней. Если совместить треугольник со структурой предприятия, то становятся понятными не только взаимоотношения между управляющими внутри подразделения, но и между подразделениями (центрами ответственности). Это делает систему внутренней сегментной отчетности более гибкой по отношению к самым различным требованиям управляющих [16].

Внутреннюю сегментную отчетность в розничном предприятии рекомендуется составлять на основе такого деления, поскольку каждый уровень управления, в зависимости от внутренней организации, нуждается в своей информации и контролирует свой информационный сегмент [13]. Это позволяет оценить степень участия каждого уровня управления в процессе контроля над деятельностью отчетных сегментов. Объединение последних двух подходов (3 и 4) дополнит модель внутренней сегментной отчетности. Отрицательная сторона связана с величиной затрат, которую необходимо произвести, чтобы модель работала эффективно [16].

На основе информации, приведённой в главе 1, можно сделать выводы, что современный этап развития экономики России характеризуется трансформацией бизнес-среды, научно-техническим прогрессом, которые оказали огромное влияние на

изменение требований, предъявляемых к информации, формируемой в учетной системе коммерческой организации [24]. Система бухгалтерского учета все больше должна обеспечивать потребности огромного круга пользователей в предоставлении информации о финансовом положении и финансовых результатах для принятия ими решений в отношении будущего предприятия. Новая система управления, цели и задачи внутрифирменной среды ставят качественно новые ориентиры перед управленческим учетом. Контрольная функция учета утрачивает свою первостепенную роль. [2] Особую ценность приобретает информация, на основе которой можно осуществлять стратегическое управление организацией. Приоритетными функциями становятся функции планирования и прогнозирования. Системный подход к управлению предполагают, что перед менеджментом компаний встает вопрос о необходимости организации эффективной системы обеспечения своевременного принятия управленческих решений, адекватных тенденциям развития рыночной ситуации и направленных на достижение тактических и стратегических целей компании. В целях оптимизации соотношения рисков и доходности, деятельность современных средних и крупных организаций может разворачиваться в различных географических областях и отраслях хозяйствования, производить разнообразные виды продукции, т.е. быть сегментированы по рынкам. В этой связи особую актуальность приобретает необходимость получения качественной и количественной информации о том, что дает каждый сегмент рынка, отдельный вид продукции или услуг, регион, подразделение, покупатель. Такую информацию позволяет получить сегментная отчетность. Она необходима не только для эффективного управления, но и для принятия решения о слиянии или разукрупнении организации, образовании или ликвидации сегментов, объективной оценки стоимости организации.

В связи с все большим применением внутренней сегментной отчетности на предприятиях в целях эффективного контроля и управления бизнесом, возникла все большая необходимость анализа эффективности составления системы сегментного учета, выявления трудностей в их применении на практике и путей их улучшения. Определения правильных сегментов бизнеса - это первостепенная задача менеджмента каждого предприятия, так как именно на основе этих данных строится вся система внутреннего управленческого учета предприятия. Но как показывает практика, именно этот процесс вызывает большие трудности в организациях, так как в литературе нет единых критериев определения сегмента и методики формирования сегментной отчетности на предприятии.

2 Модель внутренней сегментной отчетности предприятия и ее использование в системе управления

2.1 Особенности хозяйственного процесса предприятий розничной торговли и их влияние на структуру, и содержание сегментной отчетности

Розничная торговля — одна из важных социально-экономических процессов, ее роль в современном обществе значительна [1].

Понятие «розничная торговля» по-разному трактуется авторами, обзор понятий представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Обзор определений «розничная торговля»

Автор	Определение
С.И. Ожегов	Хозяйственная деятельность по обороту, купле, продаже товара поштучно или небольшими количествами [27]
А.Б. Борисов	Торговля товарами поштучно или в небольших количествах для личного, некоммерческого использования конечным потребителем [3]
Е.П. Голубков	Все виды предпринимательской деятельности по продаже товаров и услуг непосредственно конечным потребителям для их личного, а не производственного потребления [4]
Н.А. Нагапетьянц	Любая деятельность по продаже товаров и услуг непосредственно конечному потребителю, причем совершенно не важно, как продаются товары: методом личной продажи, по почте, телефону или через торговый автомат [25]
В.Н. Наумов	Производственная деятельность по продаже товаров или услуг конечному потребителю для их личного некоммерческого использования [26]
Э.Ньюмен П. Каллен	Комплекс видов деятельности по реализации товаров и/или услуг конечным потребителям для их личного использования или применения в домашнем хозяйстве [67]

Во всех определениях выделяются следующие ключевые моменты:

- розничная торговля предназначена для реализации товаров и услуг конечному потребителю;
- предприятия розничной торговли закупают товар крупными партиями и продают в небольших количествах потребителям;
- товары для розничной торговли часто поступают из разнообразных весьма удаленных географически, даже глобальных источников. Затем торговая компания перепродает товары через близлежащий магазин;
- розничные предприятия могут продавать услуги (реклама, аренда и т. д);

- розничные предприятия продают товары большому числу различных потребителей;

- многие розничные предприятия ведут бизнес, как правило, в нескольких форматах

- наличие собственного производства в торговых сетях – неотъемлемая составляющая любого современного супермаркета. Наличие кулинарии, собственной выпечки и кондитерского цеха необходимо рассматривать как атрибут эффективного функционирования. Торговая точка, которая предлагает, в первую очередь, эксклюзивность – особенный продукт, сложно-воспроизводимый, сложно-копируемый конкурентами, выгодно отличается от своих конкурентов [4].

Развитие розничной торговли связано с определенными аспектами:

- экономическими, предполагающими создание и потребление товаров, материальных благ и услуг;

- территориально-географическими, которые определяют необходимость размещения, перемещения и распределения товаров;

- социальными, предполагающими удовлетворение материальных и духовных потребностей покупателей, распределение благ между отдельными группами и слоями населения [2].

Как известно, торговля является формой товарного обращения и выражает собой экономические отношения, связанные с процессами их реализации, то есть торговля выполняет две главные общие функции:

- как форма товарного обмена осуществляет смену форм стоимости;

- как отрасль экономики доводит товары от производителя до потребителя [4].

На практике обе эти функции связаны, выполняются одновременно и реализуются через торговые организации. Первая из названных функций торговли является непроеизводительной, так как ее выполнение в торговых организациях связано с процессами непосредственной купли-продажи товаров и включает в себя выполнение кассовых, банковских, учетных и прочих подобных, не увеличивающих стоимость товара операций. Вторая функция является проеизводительной и представляет собой продолжение процессов производства в сфере товарного обращения. Для ее выполнения торговые организации решают такие вопросы, как транспортировка, хранение товарных запасов, фасовка, подсортировка и т.п., т.е. проводят те операции, которые увеличивают стоимость товаров [6].

Таким образом, можно сказать, что первой отличительной особенностью торговых организаций является своеобразная двойственность выполняемых ими

функций. В процессе воспроизводства торговля занимает промежуточное положение между производством и потреблением и поэтому, с одной стороны, оказывает на них влияние, а с другой стороны, сама испытывает их воздействие [6]. На практике это означает, что торговые организации влияют как на формирование ассортиментной политики производства, так и на формирование покупательского спроса и вместе с тем зависят и вынуждены оперативно реагировать на изменения товарного предложения и колебания спроса. То есть второй отличительной особенностью торговых организаций является зависимость и сильное взаимное влияние торговых и производственных организаций, с одной стороны, и торговых организаций, и конечного потребителя с другой [8].

Наиболее существенными особенностями деятельности организаций розничной торговли является то, что в розничной торговле не производится готовый продукт, а создаваемая в них стоимость называется валовым доходом (валовая маржа). Валовой доход торгового предприятия как экономическая категория в традиционном понимании представляет собой часть стоимости товара, которая предназначается для покрытия издержек обращения и образования прибыли. Это разница между денежной выручкой от реализации товаров за вычетом НДС, акцизов, налога с продаж и других обязательных отчислений из выручки и покупной стоимостью товара. Валовой доход предназначается для покрытия издержек обращения и получения прибыли. Источники образования валового дохода: торговая наценка, маркетинговые услуги, предоставляемые поставщикам и бонусы поставщиков за поставляемый объем товара [2].

Для расчета торговых надбавок торговые организации могут использовать два подхода затратный и рыночный. Затратный подход к расчету торговых надбавок используется торговыми организациями по товарам, на потребительском рынке которых конкуренция слабая или отсутствует. При этом методе уровень торговой надбавки в процентах к товарообороту определяется путем суммирования уровня издержек обращения и рентабельности торговли (прибыль от реализации товаров в процентах к товарообороту) [14].

Рыночный подход к установлению торговых надбавок применяется в условиях развитой конкуренции на товарных рынках. Сущность заключается в том, что цена товара определяется рынком [2].

Преобладающая форма собственности в торговле – частная. [1] Деятельность подобных организаций полностью обусловлена законами рынка и регулируется государством лишь посредством налогов и других косвенных рычагов [37]

В отличие от производственной деятельности, где калькулируется себестоимость продукции, в торговле такого показателя нет. Здесь используется показатель «издержки обращения» - сумма расходов, связанных с осуществлением торговой деятельности, т.е. доведением товаров от производителей до потребителей. Показатель «издержки обращения» отличается от показателя «себестоимость продукции» тем, что в его состав не включается закупочная стоимость товаров.[1]

В отчетности торговой организации о финансовых результатах как эквивалент показателя «себестоимость продукции» показывается закупочная стоимость реализованных товаров [1].

Эффективность хозяйственно – финансовой деятельности в торговле принято оценивать показателями рентабельности: товарооборота, издержек обращения, активов собственного капитала. Существуют также особенности оценки финансовой устойчивости и деловой активности торговых организаций. При определении типа финансовой устойчивости торговой организации принято сопоставлять основной их элемент – товарные запасы, с источниками их финансирования. Поэтому наряду с показателем собственных оборотных средств важным показателем в торговле считаются собственные оборотные средства в товарных запасах.[4]

Следующей особенностью розничной торговли является то, что основные и оборотные средства хозяйствующих субъектов функционируют не в сфере производства, а в сфере обращения. Торговая отрасль отличается сравнительно низкой фондоёмкостью. В розничной торговле характерна низкая величина уставного капитала. В связи с недостаточностью собственного капитала торговые организации вынуждены привлекать в больших объемах заемный капитал в форме краткосрочных банковских кредитов, финансовых заимствований у других коммерческих организаций, а также коммерческого (товарного) кредита – кредиторской задолженности перед поставщиками товаров. В структуре капитала российских торговых организаций доля заемного капитала составляет по отрасли в целом более 90%. [1] При этом наблюдается отсутствие или небольшая величина долгосрочных привлеченных средств [4].

В торговых организациях оборачиваемость оборотных активов выше, чем в других сферах и потому им присуща более высокая потребность в оборотных средствах. Отличительной особенностью торговых организаций является широкое применение живого труда, главным образом, женского.

Говоря о розничной торговле, необходимо обусловить ещё одно понятие «формат магазина». Существует множество интерпретаций этого понятия, приведем некоторые из них.

Формат магазина – сложное понятие, которое в зависимости от совокупности большого количества факторов определяет стандарты и технологию работы торговой точки.[49]. Формат магазина – понятие комплексное, и представляет собой набор характеристик, присущих определенному магазину: форму организации торговли в магазине, его социальную миссию, уровень цен, модель взаимоотношений с поставщиками, площадь товарного зала, технологию размещения товаров, широту ассортимента, уровень обслуживания и др.[4]. Формат магазина зависит и от размеров торговой площади: обычно небольшие магазины рассчитаны на небольшой контингент покупателей или являются узкоспециализированными, а магазины с огромными торговыми площадями, как правило, универсальные[49]. Таким образом, можно сделать вывод, что в основе понятий «тип магазина» и «формат магазина» лежат одни и те же критерии, а именно, вид магазина в зависимости от специализации торговой деятельности, площадь торгового зала, методы продажи товаров, форма торгового обслуживания покупателей [49]. Выделим пять основных форматов магазинов:

- гипермаркет и Cash&Carry;
- супермаркет;
- дискаунтер;
- «магазин у дома»;
- специализированный магазин [49].

Магазины первых четырех форматов отличается реализация продукции в основном ежедневного использования, такой как продовольственные товары, средства гигиены и прочее. Однако крупные магазины в силу широкого ассортимента и значительных площадей имеют возможность реализации товаров длительного пользования. Последний тип магазинов выделяют в отдельный формат, как ритейлеров товаров длительного пользования и товаров не ежедневного использования. Данный тип магазинов не предназначен для ежедневного посещения [4].

Остановимся более подробно на каждом из них.

Гипермаркет – универсальное предприятие розничной торговли, магазин площадью не менее 4000м², имеющий универсальный ассортимент продовольственных и непродовольственных товаров преимущественно повседневного спроса, в том числе под собственными торговыми марками [49].

Отличительные особенности этого типа предприятия: широкая зона обслуживания; организованная стоянка для парковки автотранспорта; наличие цехов по производству продукции общественного питания (полуфабрикатов, кулинарных, булочных, кондитерских изделий и блюд) с соответствующими отделами по

реализации; до 40 % площадей используют под размещение непродовольственных товаров; возможна реализация товаров дистанционным способом [49];

Cash&Carry – неспециализированное предприятие розничной и мелкооптовой торговля ненормируемой площади, с широким ассортиментом продовольственных и непродовольственных товаров. Отличительной особенностью этого типа магазина является – реализация товаров с невысоким уровнем наценок [1].

В силу своих размеров эти два формата расположены обычно на окраинах города. К данному формату можно отнести несколько торговых сетей, действующих на российском рынке, – Auchan, METRO C&C, «Лента», «О'Кей».

К супермаркетам относятся универсальные предприятия розничной торговли площадью не менее 600 м², имеющие универсальный ассортимент продовольственных и неширокий ассортимент непродовольственных товаров, в том числе под собственными торговыми марками [49]. Отличительными особенностями подобных предприятий является наличие непродовольственных товаров, которые составляют не более 30 % всего ассортимента: наличие мини-цехов по производству продукции общественного питания (полуфабрикатов, кулинарных, булочных, кондитерских изделий и блюд). Ассортиментная линейка составляет порядка 5–20 тыс. наименований товаров. Уровень цен в супермаркетах значительно выше, чем в гипермаркетах. Торговая наценка составляет порядка 20–25% на большинство групп товаров [2]. В России существует несколько крупных сетей, которые придерживаются формата супермаркета – это «Патэрсон», «Перекресток», «Седьмой Континент».[1]

Дискаунтеры представляют собой неспециализированные предприятия розничной или мелкооптовой торговли с ненормируемой торговой площадью, имеющие узкий ассортимент продовольственных и непродовольственных товаров. Особенностью этих предприятий является реализация товаров с невысоким уровнем наценок [2]. Дискаунтеры (экономичные супермаркеты). Дискаунтеры в основном ориентированы на покупателей со средним и низким уровнем дохода. Торговая площадь дискаунтеров может составлять от 200 до 800 кв. м. Дискаунтеры предлагают ограниченный ассортимент товаров. Количество товаров может варьироваться от 1 до 4 тысяч наименований. Дополнительные услуги, характерные для крупноформатных магазинов, обычно отсутствуют [2]. К известным сетям, действующим в данном формате, можно отнести «Пятерочку», «Магнит», «Копейку», «Дикси» [1].

«Магазин у дома» – один из наиболее перспективных форматов магазинов. Это магазин небольшой площадью – 150–300 кв. м, обслуживающий жителей небольшого района или квартала. Данные малоформатные магазины привлекают покупателей

хорошим качеством продуктов, а также тем, что расположены в радиусе шаговой доступности. Магазины данного типа придерживаются среднего уровня цен, что отличает их от дискаунтеров. Кроме того, в них обычно представлены товары максимально широкого ассортимента, включающие и непродовольственный сегмент. Ниша «магазинов у дома» в настоящее время развита слабо, что объясняется недостатком внимания к этому сегменту со стороны крупных сетей [49].

Специализированные магазины обычно выделяют в качестве отдельного формата магазина, так как для них характерна иная специфика продажи и продвижения товара, нежели для прочих форматов. Главное отличие специализированных магазинов состоит в том, что они занимаются реализацией товаров в основном среднесрочного и долгосрочного пользования и не предназначены для ежедневного посещения. К таким магазинам относятся магазины бытовой техники, магазины по продаже средств сотовой и радиосвязи, книжные магазины, магазины, торгующие одеждой, лекарствами, косметикой, строительные DIY магазины и т. д. Набор дополнительных услуг также не является обязательным. Ассортиментная матрица определяется в зависимости от характера продаваемой продукции. Примерами магазинов данной группы являются магазины бытовой техники - «Эльдорадо», «М.Видео», «Техносила» [49].

Организационно система управленческого учета на предприятиях розничной торговли представляет собой комплекс взаимосвязанных элементов, включающий структурированные центры ответственности различного назначения и уровня, бюджетирование доходов и расходов, нормирование и калькулирование издержек обращения, обратную связь через бухгалтерский, управленческий учет и внутреннюю управленческую отчетность, аналитические процедуры для выработки управленческих решений на всех уровнях финансовой ответственности [1].

Анализ существующей практики показывает, что организацию и постановку управленческого учета можно осуществить двумя способами.

Первый вариант предполагает параллельное ведение бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета. Он предусматривает наличие в учетной системе двух планов счетов [2].

Второй способ организации управленческого учета предполагает постоянную конвертацию данных из бухгалтерского финансового учета в управленческую базу. При этом необходимо разработать четкие регламентные процедуры по обмену данными между двумя учетными информационными системами.[2]

Такой подход допускает выделение в качестве составных частей управленческого учета в организациях торговли следующие подсистемы по сегментам деятельности:

- снабженческая деятельность - подсистема «закупки»;
- производственная (торговая) деятельность - подсистема «затраты»;
- сбытовая деятельность - подсистема «продажи»;
- финансовая деятельность - подсистема «финансы»;
- инвестиционная деятельность - подсистема «инвестиции».[7]

Каждое торговое предприятие сталкивается с проблемой выживания в условиях плохо предсказуемого и быстро развивающегося рынка. Основной задачей менеджмента ритейла становится быстрое и оперативное реагирование на происходящие изменения. Важным принципом при этом является скорость отклика: кто быстрее отреагировал, тот и выиграл. Управленческий учет и анализ играют здесь ключевую роль. Широкое понимание управленческого учета определяет его главную цель – обеспечение менеджеров торгового предприятия всей необходимой им для принятия управленческих решений информацией [8]. Это означает, что учетная деятельность розничного магазина по продаже продовольственных товаров сопутствует деятельности управленческой, обеспечивая ее информационные потребности. Сведения, которые могут быть затребованы менеджментом магазина, разнообразны. Они могут касаться самых различных аспектов деятельности розничного торгового предприятия, как внутренних, так и внешних, в той или иной степени влияющих на характер принимаемых решений. Ответы на подобные вопросы предполагают принятие управленческого решения. Именно поэтому, большинство крупных торговых сетей ведут систему сегментной отчетности [7].

Сегментный учет в современных условиях должен соответствовать целям и задачам внутрихозяйственного управления и хозяйственного расчета. В этой связи особую актуальность приобретает проблема организации управленческого учета в разрезе центров ответственности [1].

Существует определенная взаимосвязь между иерархией управления, организационной структурой торговой организации и системой построения учета по центрам ответственности [16].

Организационную структуру предприятия можно представить как совокупность линий ответственности внутри организации, показывающих направления движения информации [8].

Далее более подробно рассмотрим на примере, что же представляет, внутренняя сегментная отчётность розничного предприятия для целей управления.

Торговая компания - современная сеть торговых точек, работающая в двух форматах бизнеса. Первый формат представлен сетью «магазином у дома», второй формат представлен торговой сетью «дискаунтеров». Основным видом деятельности является «Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализированных магазинах».

Торговое предприятие имеет свой распределительный центр для эффективной и бесперебойной поставки товаров. Многие торговые сети, у которых не один десяток магазинов, не имеющие распределительных центров, зависят от поставки дистрибьюторов или дилеров производителей. Но любой сбой ставит под угрозу бесперебойную работу магазина. В распределительном центре более качественный контроль над поставщиками [1].

С РЦ розничная сеть имеет возможность самостоятельно заключать договоры с производителями товаров на более эффективных коммерческих условиях, минуя звено дистрибьютеров и дилеров. Кроме того свой центр логистики убирает необходимости выделения в каждом отдельном магазине определенной площади под личный склад. И при наличии РЦ за счет складских помещений можно расширить торговую площадь. Распределительный центр в организации состоит из РЦ для продовольственных и непродовольственных товаров и РЦ для алкогольной продукции. Такое разделение связано со вступлением с 19.06.2015 закона «О внесении изменений в Федеральный закон «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции в части совершенствования учета алкогольной и спиртосодержащей продукции».

Следующее направление бизнеса предприятия кулинария или собственное производство. Основным видом деятельности этого подразделения является собственное производство хлеба и мучных кондитерских изделий, тортов и пирожных недлительного хранения, горячих блюд и салатов. Объединяет в себе большой кулинарный цех, обслуживающий всю сеть и маленькие цеха внутри торговых точек. Является одним из основных источником получения прибыли компании, так как именно здесь производятся уникальные продукты питания, на которые розничное предприятие может самостоятельно определять уровень торговой наценки. Также это направление бизнеса дает торговой сети важные конкурентные преимущества, такие

как эксклюзивность и возможность быстрого реагирования на изменение покупательского спроса[1].

На предприятии выделение центров ответственности идентично ее организационной структуре, представленной в приложение Д .

Первым центром финансовой ответственности является - «центральный офис объединенной сети». Это накопительно-распределительный центр. Этот центр ответственности отражает статью прочие доходы, которая состоит из возмещения налогов из бюджета, возврат авансов и ошибочно уплаченных сумм (кроме авансов за товары для перепродажи) и прочих поступлений. Кроме того, на нем собираются все косвенные затраты предприятия, которые невозможно сразу отнести по базам распределения, это прежде всего оплата аренды офиса, пожарной безопасности и охраны, содержание административного персонала, расходы на приобретение материалов, содержание и покупка офисной техники и мебели, оплата связи, коммунальных платежей, административные расходы. Далее они либо распределяются на центральный офис сети магазинов формата «у дома», или центральный офис «дискаунтера», которые в свою очередь аналогично распределяются на конкретные торговые сети. База распределения статей – численность сотрудников. Все затраты на управление организацией и аренда офисов остается на ЦО «центральный офис объединенной сети». Центральный офис не имеет собственного бюджета. В составе этого центра находятся два структурных подразделения компания: управление и секретариат. Код ЦО для целей управленческого учета «Офис».

Следующие два центра ответственности – это центральный офис сети «магазинов у дома» и центральный офис сети «дискаунтеров». Коды ЦО для целей управленческого учета – ЦОГ и ЦОД. Это центры затрат, на которых собираются все затраты соответствующих сетей, при невозможности отнесения их на конкретную торговую сеть. Основные статьи доходов и расходов аналогичны статьям центра ответственности «центральный офис объединенной сети». Эти ЦО имеют собственные бюджеты.

В составе каждого из этих центров имеются структурные подразделения, которые также относятся к центру затрат соответствующей сети и при возможности определения возникновения источника затрат относятся на определенное подразделение. Ниже представлена наглядная таблица 3 этих центров затрат:

Таблица 3 - Центры ответственности по структурным подразделениям центрального офиса сети «магазинов у дома» и центрального офиса сети «дискаунтеров».

код ЦО	Название ЦО	Владелец бюджета
ОЦЗ	Заказы и закупки	ДА
М-1	Отдел развития	ДА
ОК	Отдел качества	ДА
ОД	Операционная дирекция	ДА
ОА	Отдел аудита	ДА
ОП	Отдел персонала	ДА
ИТ	Отдел ИТ	ДА

В составе структурных подразделений компании можно выделить три подразделения, которые относятся к центру прибыли и одно подразделение, относящееся к центру дохода.

Центры прибыли – это коммерческий отдел (КО-1), занимающийся закупом товара и сбытовой деятельностью, отдел собственной торговой марки (СТМ), разрабатывающий собственный бренд торговой сети и занимающийся его продвижением через торговые точки конечному потребителю, и отдел собственного производства (М-7), контрольный центр управления собственным производством компании.

Центр доходов, который отвечает за получение доходов, но не несет ответственность за издержки – это отдел маркетинга (ОМ), в поле деятельности этого отдела лежит установление и контроль над торговой наценкой компании и продвижению товаров потребителю через маркетинговые акции.

Кроме того, в компании выделяют еще два центра ответственности - это сеть торговых точек формата «магазин у дома » и сеть торговых точек формата «дискаунтер». Код ЦО – Г и Д. Являются владельцами бюджета. Относятся к центру прибыли.

Центр инвестиций компании – это финансовый отдел вместе с Бюджетным комитетом компании . Задача этого подразделения – разработка финансовой структуры компании, положения и регламентов о бюджетировании, процедур бюджетного контроля, а также стратегическое управление компанией.

Последние центры ответственности, относящиеся к собирательно-распределительным центрам затрат, на которых собираются все затраты по направлениям деятельности компании и далее распределяются на соответствующие торговые сети – это Распределительный центр (РЦ) вместе с отделом логистики и

транспортным отделом, отвечающий за логистические затраты продовольственных и непродовольственных товаров, распределительный центр алкогольной продукции (РЦА).

Далее в таблице 4 представлены все центры ответственности предприятия:

Таблица 4 - Центры ответственности по структурным подразделениям торговой компании.

код ЦО	Название ЦО	Владелец бюджета	Доступен к выбору как место распределения затрат
Офис	Центр. офис объединенной сети	НЕТ	ДА
ЦО Г	Центр. офис «магазинов у дома»	ДА	ДА
ЦОД	ЦО сети «дискаунтеров»	ДА	ДА
РЦ	Распределительный центр	ДА	ДА
РЦА	Распределительный центр алкогольной продукции	ДА	ДА
ПЦ	Производство Кулинария	ДА	ДА
Г...	Гастрономы	ДА	ДА
Д...	Дискаунтеры	ДА	ДА
Управление	Управление	ДА	НЕТ
М-4	Секретариат	ДА	НЕТ
ОМ	Отдел маркетинга	ДА	НЕТ
КО-1	Коммерческий отдел	ДА	НЕТ
СТМ	Собственная торговая марка	ДА	НЕТ
АТО	Транспортный отдел	ДА	НЕТ
ОЦЗ	Заказы и закупки	ДА	НЕТ
М-1	Отдел развития	ДА	НЕТ
ОК	Отдел качества	ДА	НЕТ
ОД	Операционная дирекция	ДА	НЕТ
М-7	Собственное производство	ДА	НЕТ
М-8	Финансы	ДА	НЕТ
ОА	Отдел аудита	ДА	НЕТ
ОП	Отдел персонала	ДА	НЕТ
ИТ	Отдел ИТ	ДА	НЕТ

Для целей внутреннего контроля и стратегического управления на предприятии выделено четыре основных сегмента бизнеса. Это центральный офис объединенной сети, торговая сеть формата «магазин у дома», объединено с направлением собственное производство, торговая сеть формата «Дискаунтер» и распределительный центр. Критерий выделения отчетных сегментов – есть ответственный сотрудник, это

направление гипотетически может быть выделено в самостоятельный бизнес, в основе которого лежит установленная система центров ответственности предприятия.

Далее рассмотрим систему сегментного бюджетирования на предприятии как составной части управленческого учета.

Бюджетирование является важным элементом системы сегментного учета предприятия розничной торговли, в рамках которого осуществляется разработка бюджетов, формируется внутривозвратная отчетность с целью контроля (мониторинга) исполнения бюджетов и оценки работы подразделений, проводится план-факт анализ для устранения недостатков бюджетного процесса на будущие периоды и корректировка направления деятельности компании [53].

Цель бюджетирования розничного предприятия – прогнозирование финансовых результатов деятельности как отдельных подразделений компании (ЦФО), сегментов бизнеса, так и в целом компаний; их стоимости для оптимизации расходов, финансовых ресурсов, создания эффективной системы управления финансами, повышения управляемости компаний и финансовой дисциплины персонала [15].

Результат бюджетирования компании - итоговые консолидированные бюджеты, позволяющие финансовому директору и высшему руководству торгового предприятия принимать стратегические решения для осуществления поставленных целей, управлять затратами по сегментам и по подразделениям компании в отдельности, прогнозировать финансовый результат, вырабатывать меры по улучшению полученных результатов [51].

Ответственный за бюджетное управление розничного предприятия - Финансовый директор. Полномочия и обязанности в части бюджетного управления определяются его должностной инструкцией.

Основные положения единой структуры и кодировки бюджетов, а также ЦФО зафиксированы в Учетной политике компании.

Все подразделения компании разделяются на ЦФО, которые ранее были описаны в работе.

Объектами системы бюджетирования являются ЦФО, а также центры сегментирования. Постановка задач и планов в рамках системы бюджетирования компании осуществляется сверху вниз: от Президента и Менеджмента компании к Бюджетному комитету и от Бюджетного комитета, на основании заданных показателей, нормативов, планов и задач, к руководителям и ответственным лицам каждого ЦФО и каждого сегмента бизнеса.

Бюджеты в рамках системы выстраиваются по принципу вложенности. Бюджеты имеют многоуровневую систему согласно действующей организационно-функциональной структуре и консолидируются в сводные консолидированные бюджеты по предприятию в целом, а также по отдельным ее сегментам.

Итоговые бюджеты по компании строятся на основе консолидации бюджетов сегментов бизнеса.

Итоговые консолидированные бюджеты по сегментам бизнеса строятся на основе консолидации бюджетов офиса и торговых филиалов компании.

Бюджеты офиса и филиалов каждого сегмента строятся на основе консолидации бюджетов обособленных подразделений офиса и бюджетов каждого филиала торговой сети.

В рамках системы бюджетирования установлено раздельное планирование доходов, расходов, движения денежных средств и инвестиций компании.

Каждый бюджет разбит на статьи, по которым определяются финансовые результаты по доходам, расходам, прибыли, инвестициям, движению денежных средств, постоянным и переменным издержкам компании.

Принципы группировки бюджетных статей определены исходя из специфики деятельности каждого сегмента бизнеса.

Статьи БДиР формируются исходя из структуры отчета о прибылях и убытках (т.е. последовательное очищение валового финансового результата (дохода) от расходов и формирование промежуточных финансовых результатов) и полностью повторяют статьи отчета о прибылях и убытках (для удобства проведения план-фактного анализа).

Статьи БДДС формируются из статей, связанных с движением денежных средств (которые в расходной части в основном повторяют статьи БДР), в том числе из статей с остатками денежных средств на начало и конец периода.

Система бюджетирования торговой компании устанавливает контроль планируемой прибыли, финансового состояния каждого сегмента бизнеса, целевого использования денежных средств, затрат по статьям бюджетов по установленным нормативам и лимитам, как до момента их возникновения, так и после.

Плановые параметры и нормативы для подразделений и компании в целом задаются системой бюджетирования.

Действует неизменность процедуры бюджетирования и установленных задач и целевых нормативов (планов, лимитов, показателей) на протяжении всего установленного бюджетного периода.

Составление бюджетов ответственными лицами рекомендуется осуществлять исходя из следующих данных:

- анализа уровня объемов, стоимости продаж и издержек за предыдущие периоды;
- анализа новых проектов и инвестиционного плана ЦИ;
- анализа ряда макроэкономических факторов, каждый из которых может оказать существенное влияние на объем продаж и рентабельность предоставляемых услуг [1].

Все цифры БДиР отражается в национальной валюте с НДС.

В случае если курс национальной валюты не стабилен, то по согласованию с Бюджетным комитетом компания может составлять бюджет в долларах США.

При составлении бюджета необходима расшифровка всех основных статей постоянных издержек (предусмотрено бюджетной формой): оплата поставщикам, оплата аренды, охрана и пожарная безопасность, реклама и оформление магазинов, заработная плата и налоги, услуги сотовой связи, транспортные, коммунальные услуги, командировочные расходы, представительские расходы, инвестиционные и финансовые расходы.

Основные статьи постоянных издержек для каждого сегмента/подразделения/сотрудника имеют свои лимиты, которые устанавливаются Бюджетным комитетом. Поэтому при составлении бюджетов следует не выходить за рамки данных лимитов.

При планировании статьи «з/п на руки» каждый руководитель компании или подразделения должен согласовать планируемые изменения размера окладов сотрудников со своим непосредственным руководителем. После утверждения размеры заработных плат могут быть окончательно зафиксированы в бюджете. Схему расчета налогов на заработную плату на планируемый период предоставляет финансовый куратор подразделения/компании.

Статья «Прибыль до налогообложения» должна соответствовать уровню, заданному Бюджетным комитетом в качестве планового задания на планируемый период.

Каждый департамент компании (директор департамента) несет ответственность за свою группу статей расходов бюджета.

Каждая цифра раздела «Издержки (Overheads)» должна быть отнесена на конкретное ЦФО, которое несет данную издержку.

Некоторые издержки невозможно разбить по конкретным ЦФО. В таких случаях, издержка должна быть разнесена на ЦФО, которое ответственное за данные издержки, либо на собирательно распределительное ЦФО – Офис.

Все цифры Бюджета продаж компания отражает в своей национальной валюте

В случае если курс национальной валюты не стабилен, то по согласованию с Бюджетным комитетом компания может составлять бюджет в долларах США.

При составлении бюджета необходима расшифровка всех производственных статей "Объем продаж", "Стоимость продаж" и «Маржинальная прибыль» (производственные доходы и расходы) в разрезе по сегментам. Бюджет продаж составляется на основании данных прошлых лет в аналогичный период времени и динамики роста сети.

Бюджета движения денежных средств – состоит из форм бюджета движения денежных средств, с разбивкой на виды СВ1, СВ2 и СВ3.

СВ1 – упрощенная форма БДДС для ЦФО – которая используется только для планирования денежных потоков внутри компании. ЦФО планируют только производственные поступления и платежи [18].

СВ2 – форма для формирования БДДС в целом по компании.

СВ3 - форма для формирования БДДС по сегментам бизнеса

Все цифры БП компания отражает в своей национальной валюте

В случае если курс национальной валюты не стабилен, то по согласованию с Бюджетным комитетом компания может составлять бюджет в долларах США.

Основные принципы финансового управления, применяемые к различным ЦФО:

- ЦЗ – оптимизация производимых им затрат. На минимизацию затрат и экономию бюджетов мотивируются руководство и персонал ЦЗ;

- ЦД – максимизация формируемых им доходов или прибыли от деятельности.

- ЦИ – максимизация прибыли от эффективного использования выделенных ему инвестиционных ресурсов. Показатель деятельности ЦИ – прибыль на инвестированный капитал.

Статус ЦФО по указанию руководителя компании присваивается каждому объекту (сегменту, подразделению), по мере их появления.

Структура ЦФО имеет различные уровни, находящиеся в отношениях подчиненности друг другу.

Структура бюджетного управления (финансовая структура торгового предприятия) — иерархия ЦФ, взаимодействующая между собой через бюджеты, которая представлена на рисунке 4.



Рисунок 4 – Структура бюджетного управления предприятия розничной торговли

Регламент бюджетного планирования предприятия розничной торговли:

Оперативное и долгосрочное планирование представлено в виде функциональных (операционных) и основных (финансовых) бюджетов компании.

В системе бюджетного управления используются следующие виды бюджетов (расположены в порядке их составления):

- бюджет продаж (БП - включает доходы, затраты и маржинальную прибыль в разрезе по клиентам);
- бюджет доходов и расходов (БДиР - включает все доходы и затраты, и показывает запланированный уровень прибыли)
- бюджет движения денежных средств (БДДС - отражает планируемые денежные потоки в разрезе компании, сегмента или подразделений компании, показывает планируемый профицит/дефицит денежных средств);
- отчет об исполнении бюджета (ООИБ - отражает степень выполнения бюджета (отклонение плана от факта)).

В торговой компании действуют два основных периода бюджетного планирования, в соответствии с которыми производится:

- годовое планирование (с шагом один месяц);
- квартальное (с шагом один месяц).

Лица, ответственные за процесс бюджетного планирования:

- за постановку целей, задач и планов по компании – высшее руководство и финансовый директор компании, Бюджетный комитет;
- за постановку плановых заданий и принятие бюджетов по ЦФО – Бюджетный комитет, финансовый директор компании, Руководители данных подразделений или их заместители;
- за постановку плановых заданий и принятие бюджетов по сегментам бизнеса – Бюджетный комитет, финансовый директор компании, руководители данных сегментов бизнеса или их заместители;
- за формирование консолидированных бюджетов и контроль исполнения данных бюджетов – Финансовый директор.

Рассмотрим порядок и регламент составления годовых и полугодовых стратегических бюджетов.

Процесс составления годовых бюджетов в компании начинается 1 ноября года, предшествующего плановому.

В указанную дату Финансовым директором делается рассылка-запрос по ответственным лицам о необходимости предоставления бюджетов на планируемый период в установленные сроки. Запрос содержит формы бюджетов, а также основные правила составления бюджетов и регламент текущего бюджетного процесса.

Ответственные лица подготавливают предварительные бюджеты к защите на основе реальных ожиданий по продажам и установленных лимитов по расходам, а также исходя из среднестатистических цифр прошлых периодов и динамики продаж, последних двух месяцев.

Защита предварительных бюджетов осуществляется на Бюджетном комитете, который начинает свою работу с 15 ноября года, предшествующего плановому. К этому моменту ответственными лицами должны быть подготовлены все предварительные бюджеты.

Первое чтение бюджетов Бюджетным комитетом проходит с 15 по 20 ноября года, предшествующего плановому. На первом чтении производится предварительное рассмотрение бюджетов, и ответственные лица получают рекомендации по их дальнейшей доработке.

Бюджеты, отправленные на доработку, должны быть скорректированы ко второму чтению бюджетов.

Второе чтение бюджетов Бюджетным комитетом проходит с 21 по 25 ноября года, предшествующего плановому. Комитет рассматривает бюджеты, которые ранее были отправлены на доработку и предварительно их принимает.

По результатам второго чтения бюджетов к 1 декабря года, предшествующему плановому, производится предварительная консолидация бюджетов по компании и сегментам бизнеса с целью определения и предварительного расчета финансового результата за плановый период.

По результатам предварительных расчетов Бюджетный комитет производит корректировку затрат по ЦФО и задает плановые показатели каждому ЦФО в срок до 5 декабря года, предшествующему плановому.

На основе заданных показателей ответственные лица корректируют свои бюджеты и выносят на рассмотрение Бюджетному комитету к 7 декабря года, предшествующему плановому.

Третье чтение бюджетов Бюджетным комитетом проходит с 7 по 10 декабря года, предшествующего плановому, на котором окончательно утверждаются итоговые бюджеты на год. Также на третьем чтении бюджетов для ЦФО ЦД подписываются плановые задания на год.

Консолидация утвержденных бюджетов в УК производится до 15 декабря года, предшествующего плановому.

Итоговые консолидированные бюджеты на планируемый год направляются высшему менеджменту в срок не позднее 20 декабря года, предшествующего плановому.

Порядок и регламент составления квартальных бюджетов аналогичен регламенту составления годовых бюджетов.

Особенности составления БДДС.

БДДС является средством оперативного управления финансовыми потоками компании в целом, а также сегментов бизнеса.

БДДС составляется ответственными лицами совместно с БДиР в сроки

В случае необходимости корректировки бюджетов более чем на 50% от запланированных значений в плановом периоде (изменение в стратегии компании, начало новых проектов, крупные инвестиции, форс-мажоры и т.п.) Бюджетный комитет собирается на внеочередное заседание.

Инициатором корректировки бюджета может выступать как высшее руководство компании, финансовый директор или участник Бюджетного комитета, так и руководитель любого из ЦФО.

Далее рассмотрим положение о Бюджетном комитете

Бюджетный комитет является высшим совещательным органом управления бюджетами, который подчиняется непосредственно Генеральному директору.

Основными целями Бюджетного комитета являются следующие:

- организация и поддержание в актуальном состоянии процесса бюджетирования в компании;
- выбор целевых и контрольных показателей и установка их значений на плановый период);
- определение и контроль степени исполнения бюджетов и заданных показателей, анализ исполнения бюджетов;
- утверждение бюджетов по ЦФО.

Бюджетный комитет состоит из следующих участников:

- Генеральный директор;
- Финансовый директор;
- Коммерческий директор;
- Директор по маркетингу;
- Операционные директор.

Бюджетный комитет на заседаниях утверждает бюджеты, а также все используемые в процессе бюджетирования документы.

Порядок контроля над исполнением бюджетов:

Фактические данные для контроля исполнения бюджетов собираются ответственными лицами компании согласно правилам и регламенту, отраженными в Учетной политике.

Экономисты (финансовые кураторы) контролируют степень исполнения бюджетов, сопоставляя фактические данные с установленными нормативами и лимитами по отчетному периоду для каждого сегмента или каждого подразделения компании (для каждого ЦФО) один раз в месяц за предыдущий месяц.

По результатам контроля плановых и фактических показателей по отчетному периоду экономистами составляется отчет об исполнении бюджета, который направляется Финансовому директору. Финансовый директор данный отчет доводит до сведения остальных участников Бюджетного комитета.

В случае крайней необходимости и при наличии объективных причин, руководитель компании имеет право самостоятельно принимать решение о перерасходе бюджета в пределах установленной величины.

Установлена предельно допустимая норма отклонений по утвержденному бюджету БДиР: при условии выполнения заданного плана по величине прибыли до налогообложения (операционной прибыли) в отчетном периоде, по постоянным издержкам и капитальным вложениям перерасход бюджета может составлять не более 10% от заданного значения.

В случае если сумма планируемого платежа превышает цифры, заложенные в бюджет, ответственный за контроль бюджета сотрудник перед осуществлением данного платежа уведомляет ответственного исполнителя об отсутствии необходимых средств в бюджете данного ЦФО. Ответственный исполнитель направляет служебную записку своему руководителю. В случае если планируемый перерасход бюджета составит не более установленной нормы и при наличии объективных причин для осуществления данного платежа, руководитель ЦФО направляет служебную записку на имя Финансового директора компании. Финансовый директор самостоятельно принимает решение о перерасходе бюджета в пределах установленной нормы.

В случае необходимости перерасхода бюджета по издержкам более чем на 10% или перерасхода бюджета по статье с установленным лимитом, Финансовый директор компании должен направить служебную записку в Бюджетный комитет с указанием объективных причин, подтверждающих необходимость проведения данных расходов. Служебная записка заочно рассматривается на Бюджетном комитете, который после принятия решения соответствующий ответ направляет Генеральному директору данной компании.

Ответственный за контроль бюджета сотрудник должен на постоянной основе контролировать исполнение бюджета.

В случае необходимости пересмотра бюджета ЦФО, Бюджетный комитет собирается на внеочередное собрание, результатом которого является вновь утвержденный бюджет с новыми лимитами и плановыми заданиями.

Структура бюджетов предприятия представлена на рисунке 4.

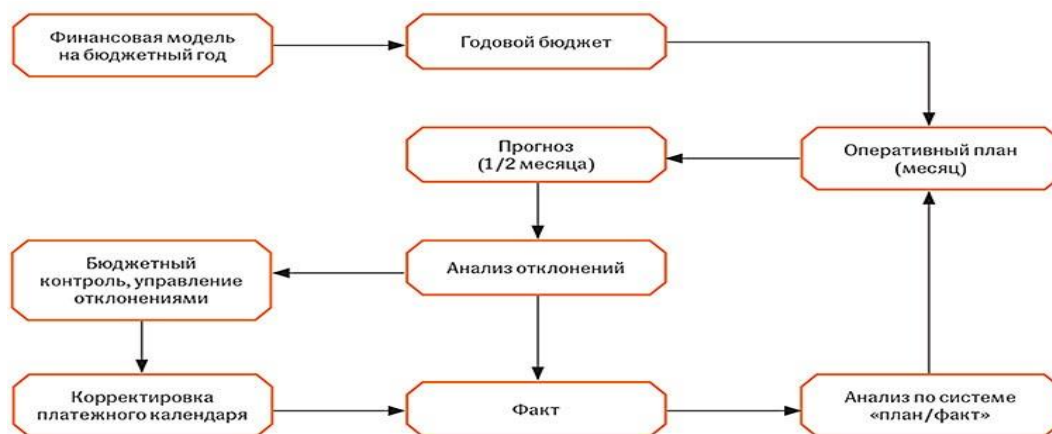


Рисунок 4 - Структура бюджетов на предприятии розничной торговли

Генеральный бюджет торговой организации состоит из операционного и финансового бюджетов (рисунок 5). Как видно из представленной на рисунке схемы, оба бюджета содержат ряд частных бюджетов, которые связаны между собой, взаимозависимы и взаимообусловлены.

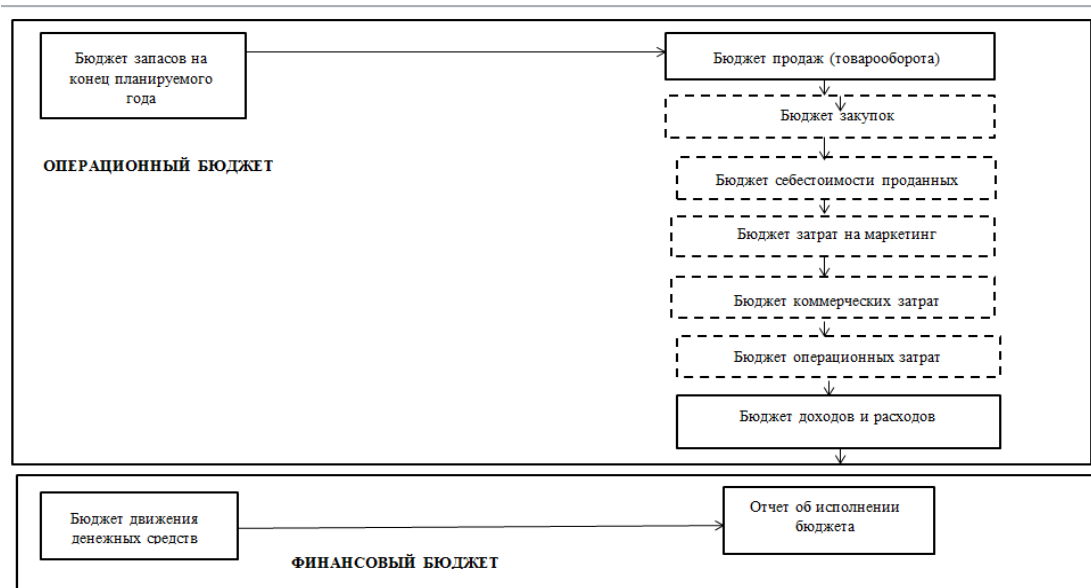


Рисунок 5 – Генеральный бюджет торговой организации

Разработка операционного бюджета начинается с определения плана продаж, то есть с формирования бюджета реализации. Подготовка бюджета продаж является

отправной точкой во всем процессе составления общего бюджета. Разработка бюджета продаж является наиболее сложным этапом в процессе планирования

На предприятии бюджет продаж планируется на основании данных статистического прогноза на основе анализа общеэкономических условий, конъюнктуры рынка, динамики продаж прошлых лет за аналогичный период. Кроме того на этом этапе прибегают к экспертной оценке, полученной путем сбора мнений персонала коммерческого отдела.

После того как руководству организации становится ясен возможный объем реализации товара, с учетом имеющихся запасов на начало планируемого периода и бюджета запасов товаров на конец периода, разрабатывается бюджет закупок товаров. От предполагаемых объемов закупок зависят бюджеты себестоимости товаров, затрат на маркетинг, коммерческих затрат. Наиболее ответственный момент планирования, предполагающий исследование рынка, определение динамики спроса с учетом ее колебаний и иных факторов, изучение стратегии конкурентов. План продаж определяется высшим руководством на основе исследований отдела маркетинга. Бюджет объема продаж и его товарная структура, предопределяя уровень и общий характер всей деятельности торговой организации, оказывают воздействие на большинство других бюджетов, которые по существу исходят из информации, определенной в объеме продаж.

В бюджете закупки товаров определяются сроки закупки, виды и количества товаров.

В бюджете коммерческих расходов детализируются все предполагаемые расходы, связанные со сбытом продукции и услуг в будущем периоде. Конечная цель операционного бюджета – разработка плана прибылей и убытков. В общем виде его можно представить следующим образом:

- 1) Выручка от продажи товаров – Себестоимость проданных товаров = Валовая прибыль;
- 2) Валовая прибыль – Операционные расходы = Доход от основной деятельности;
- 3) Доход от основной деятельности – Выплата процентов по кредитам = Операционная прибыль.

На основании операционного бюджета формируются финансовый бюджет – это план, в котором отражаются предполагаемые источники финансовых средств и направления их использования в будущем периоде. Финансовый бюджет включает в себя

- бюджет движения денежных средств (БДДС - отражает планируемые денежные потоки в разрезе компании, сегмента или подразделений компании, показывает планируемый профицит/дефицит денежных средств);

- отчет об исполнении бюджета (ООИБ - отражает степень выполнения бюджета (отклонение плана от факта)).

В результате рассмотрения процесса бюджетирования торговых организаций можно сделать следующие выводы:

- планирование как стратегическое, так и тактическое помогает контролировать производственную ситуацию. Без наличия плана управляющему, как правило, остается только реагировать на обстановку, вместо того, чтобы ее контролировать;

- бюджет, будучи составной частью управленческого контроля, создает объективную основу оценки результатов деятельности организации в целом и ее подразделений. В отсутствие бюджета при сравнении показателей текущего периода с предыдущими периодами можно прийти к ошибочным выводам, а именно:

- показатели прошлых периодов могут включать результаты низкопроизводительной работы. Улучшение этих показателей означает, что организация стала работать лучше, но свои возможности она не исчерпала. При использовании показателей предыдущих периодов не учитываются появившиеся возможности, которых не существовало в прошлом;

- бюджет как средство координации работы различных подразделений организации побуждает управляющих отдельных звеньев строить свою деятельность с учетом интересов организации в целом;

- бюджет – основа для оценки выполнения плана центрами ответственности и их руководителей: работа менеджеров оценивается по отчетам о выполнении бюджета; сравнение фактически достигнутых результатов с данными бюджета указывает области, куда следует направить внимание и действия. Наконец, с помощью бюджета проводится анализ отклонений.

2.2. Формирование внутренних отчетов по сегментам бизнеса на основе информационных потоков

Кроме организационного строения торговой организации и распределения центров ответственности важным является поведение и правильная организация информационных потоков внутри предприятия. В любой крупной компании на первом месте стоит проблема внутреннего контроля. Успешность ее решения зависит от

своевременного определения критических “точек”, требующих более пристального наблюдения со стороны управляющих. После выявления проблем, как правило, идет процесс поиска оптимального их решения [16].

При составлении внутренней сегментной отчетности в торговом предприятии используют девять информационных потоков, каждый из которых представлен различными отчетами с ключевыми параметрами. Эти отчеты составляют основу общей внутренней сегментной отчетности, которую мы и рассмотрим в следующем пункте диссертации

Основным отчетом по сегментам для целей управленческого учета стал отчет о финансовых результатах в разрезе каждого сегмента бизнеса и компании в целом. Отчет о финансовых результатах формируется с указанием плановых и фактических показателей, а также показателя абсолютного план-фактного отклонения каждого показателя. Статьи доходов и расходов для сегментов полностью совпадают с консолидированным отчетом и отчетами по юридическим лицам для сопоставимости и унификации данных. Этот отчет показывает, какую долю в формировании прибыли компании занимает каждый сегмент бизнеса и как он влияет на этот показатель. Кроме этого по отчету о финансовом результате каждого сегмента управляющий персонал компании определяет, что именно измеряет каждый сегмент и каким экономическим показателем это характеризуется.

В качестве финансового результата рассматривается показатель прибыли до налогообложения по каждому сегменту, так как сегменты могут быть убыточны, а фактический налог на прибыль не может быть точно распределен в силу различных особенностей налогового учета. Кроме того, отчетность предполагается формировать ежемесячно, а налог платится ежеквартально.

Все доходы и расходы в компании ведутся адресно и однозначно относят к тому или иному сегменту бизнеса. Те расходы, которые участвуют в производственном процессе и одновременно используются в интересах более чем одного сегмента, относят на сегмент - «центральный офис объединенной сети». База распределения этих расходов – численность персонала каждого сегмента бизнеса.

На каждую статью в управленческом отчете по сегментам устанавливается плановое значение с расчетом выполнения этого показателя в аналогичном периоде прошлого года с динамикой сети в прошлом квартале. Все плановые значения спускаются «сверху вниз». По каждой статье проводится анализ план-фактного отклонения в абсолютных значениях и в процентах.

Форма представления отчета указана в приложение Е и представляет собой матричную форму: по вертикали указаны основные показатели, измеряющие деятельность операционного сегмента, по горизонтали представлены данные по каждому сегменту бизнеса с указанием плановых и фактических показателей и размеров абсолютных отклонений.

Далее рассмотрим более подробно отчет финансовых результатах каждого сегмента бизнеса, определим, что каждый сегмент измеряет и какое влияние оказывает на финансовый результат компании в целом.

Все отчеты представлены за 1 квартал 2017 года, так как оперативное управление компании осуществляется поквартально. Это связано с высокой чувствительностью бизнеса к меняющимся реалиям рынка.

Анализ сегментной отчетности на предприятии по доходным сегментам ведется в нескольких этапах:

- Анализ структуры и динамики показателей отчета о финансовых результатах;
- Анализ план-фактного выполнения показателей сегмента.
- Факторный анализ прибыли;
- Анализ рентабельности;
- Оценка предпринимательского риска на основе анализа безубыточности деятельности сегмента;
- Оценка вклада каждого сегмента в формировании прибыли предприятия

3 Разработка методики формирования сегментной отчетности на предприятии розничной торговли

3.1 Анализ сегментной отчетности в целях обоснования управленческих решений

Проанализировав методику формирования сегментной отчетности на предприятии розничной торговли, можно выделить ее основную проблему, связанную с анализом показателей сегментной отчетности и определением эффективности работы каждого сегмента бизнеса в торговом предприятии. На мой взгляд, это излишняя укрупненность сегментов, не позволяющая управленческому персоналу предприятия объективно оценить результат работы каждого подразделения.

Особенность функционирования крупной розничной сети диктует руководству компании необходимость детализации управленческого учета по сегментам бизнеса в разрезе каждого магазина. Каждый магазин должен рассматриваться как отдельный Центр сегментирования, что позволит анализировать, какой финансовый результат (прибыль или убыток) приносит сети каждый магазин. Как показывает опыт работы в данной отрасли, торговая сеть в целом может работать эффективно, принося чистую прибыль компании, но отдельно несколько магазинов работают в убытке, не позволяя компании развиваться в большей степени.

Таким образом, исходя из анализа деятельности каждого магазина или группы магазинов, а также вклада каждой торговой точки в общий результат сети можно оценить более детально рентабельность розничной сети в целом и разработать мероприятия по улучшению всех показателей.

3.2 Совершенствование составления сегментной отчетности на предприятии

Проведя анализ представленной методики построения сегментной отчетности, я пришла к выводу, что главная ошибка всей модели - это принцип выделения сегментов бизнеса. Главное заблуждение менеджмента компании, что управленческий учет не нужно вести в детализации по торговым точкам. Достаточно анализировать динамику доходов и расходов по направлениям бизнеса в целом, не «опускаясь» при анализе до уровня конкретного магазина. Однако особенность рынка розничной торговли диктует закон, что даже если в компании всего две розничных точки, уже нельзя рассматривать

только общий результат по ним. Сегментный учет в торговле обязательно должен вестись в детализации по магазинам. Каждая торговая точка должна рассматриваться как отдельный центр ответственности

Если сегментный учет ведется в разрезе магазинов, появляется возможность анализировать, какой финансовый результат (прибыль или убыток) приносит нам каждый магазин и:

- оперативно выявлять убыточные магазины, выяснять причины их убыточности, принимать решение либо о закрытии таких торговых точек, либо о разработке комплекса мер по устранению убытков. Во всяком случае, можно уже в моменте отследить, что отдельно взятый магазин убыточен, сразу разобраться с причинами этого, если причины нельзя устранить, закрыть магазин и не тратить месяцами, а то и годами, деньги на содержание убыточной торговой точки;

- проводить сравнительный анализ магазинов, чтобы понимать, почему один приносит прибыль, а другой, при прочих равных условиях, – убыток, либо дает меньше прибыли;

- разрабатывать эффективный перечень мероприятий, направленный на комплексное снижение затрат розничной сети, отталкиваясь, опять же, от отдельного магазина;

- разрабатывать эффективную систему мотивации для персонала магазинов, чтобы абсолютно каждый сотрудник был заинтересован в увеличении рентабельности торговой точки;

- разрабатывать эффективную систему планирования доходов/расходов в разрезе каждой торговой точки с целью повышения управляемости сети в целом.

В основу новой модели сегментной отчетности на предприятии розничной торговли я возьму принцип детализации сегментов до торговых точек, объединив их в группы магазинов, так называемые общим словом дивизион, чтобы сегментный учет не казался для предприятия слишком затратным.

Рассмотрим новый принцип выделения сегментов на основе сегмента №1, формата «магазин у дома».

Главный принцип объединения торговых точек в дивизионы – это показатель розничного товарооборота или выручки. Розничный товароборот является одним из основных показателей, по которым оценивается хозяйственная деятельность предприятий торговли.

Сеть формата «магазинов у дома» насчитывает 66 торговых точек. Для целей управленческого учета предлагаю их объединить в 5 форматов по следующему принципу:

0 формат – это небольшие по площади магазины (максимум 100 кв.м.), расположенные в спальных районах города, как правило, в жилых домах, узкий ассортимент продовольственных товаров, розничный товароборот равен от 5 млн. до 7 млн. в квартал;

1 формат – площадь магазина от 100 до 300 кв. м., расположенные в спальных районах города, как правило, в жилых домах, ограниченный ассортимент товаров частого спроса с постоянной номенклатурой, розничный товароборот равен от 7 млн. до 10 млн. в квартал;

2 формат - площадь магазина от 300 до 500 кв. м., расположенные в спальных районах города, как правило, в жилых домах, ограниченный ассортимент продовольственных товаров, а также товары повседневного спроса, розничный товароборот равен от 10 млн. до 13 млн. в квартал;

3 формат - площадь магазина от 500 до 1000 кв. м., расположенные в спальных районах города, как правило, в жилых домах, универсальный широкий и глубокий ассортимент продовольственных товаров, а также товары повседневного спроса, розничный товароборот равен от 13 млн. до 24 млн. в квартал;

4 формат – площадь магазина от 1000 кв. м., расположенные в центральных районах города, как правило, в торговых центрах, универсальный широкий и глубокий ассортимент продовольственных и непродовольственных товаров, розничный товароборот равен от 24 млн. квартал.

Таблица 21 – Принципы объединения магазинов в дивизионы.

Формат	Расположение	Ассортимент	Выкладка товара	Площадь магазина	ТО (руб/кв)	Количество ТТ
0	Район с высокой плотностью населения, в пешеходной доступности, рядом с трафиком, в жилом доме	Узкий ассортимент продовольственных товаров	Максимально эффективное использование полочного пространства, акцент на самых продаваемых товарах	100 кв.м.	5-7 млн. руб	3

Окончание таблицы 21

Формат	Расположение	Ассортимент	Выкладка товара	Площадь магазина	ТО (руб/кв)	Количество ТТ
1	Район с высокой плотностью населения, в пешеходной доступности, рядом с трафиком, в жилом доме	ограниченный ассортимент товаров частого спроса с постоянной номенклатурой	Акцент на ассортименте свежих продуктов, приоритет товарам среднего ценового сегмента	от 100 до 300 кв. м	7 млн. до 10 млн.	6
2	Район с высокой плотностью населения, в пешеходной доступности, рядом с трафиком, в жилом доме	ограниченный ассортимент продовольственных товаров, а также товары повседневного спроса,	Акцент на ассортименте свежих продуктов, приоритет товарам среднего ценового сегмента	от 300 до 500 кв. м	от 10 млн. до 13 млн.	18
3	Район с высокой плотностью населения, в пешеходной доступности, рядом с трафиком, в жилом доме, в торговом центре	универсальный широкий и глубокий ассортимент продовольственных товаров, а также товары повседневного спроса	Акцент на ассортименте свежих продуктов, приоритет товарам среднего и высокого ценового сегмента, обилие фирменного оборудования	от 500 до 1000 кв. м	от 13 млн. до 24 млн.	30
4	В локальном торговом центре или отдельном здании, в спальном или деловом районе города	универсальный широкий и глубокий ассортимент продовольственных и непродовольственных товаров	Массированная выкладка, большие объемы товарных запасов, использование ДМП	от 1000 кв. м.	от 24 млн.	9

В целях апробации новой модели сегментирования возьмем для анализа нулевой дивизион, для понимания работы самых маленьких торговых точек.

Основные статьи доходов сегмента – маржинальный доход, который равен выручки от продажи закупленных товаров за минусом себестоимости проданных товаров в закупочных ценах. В процентах от выручки этот показатель равняется 23,22%, что меньше на 2% по сравнению с прошлым годом. Общая торговая наценка этого сегмента - 30,87%, в прошлом году этот показатель равнялся 34,68%., в общем, по сегменту торговая наценка равна 31,9 %. Это говорит нам о том, что в данном формате магазинов люди предпочитают покупать промо-товары или товары

повседневного спроса, на которые торговая сеть держит минимальный уровень доходности. Кроме того, у сегмента есть статья прочие доходы, состоящие из статей: поступления от субаренды/аренды; полученных комиссий и поступлений от поставщиков, в т. ч. бонусы поставщиков за условия работы (бонусы, компенсация потерь, компенсация за поставки товара через распределительный центр), маркетинговые поступления; прочие поступления (возврат авансов, штрафы, пени, излишки по кассе) и результаты инвентаризации. Все перечисленные статьи доходов объединяются в общий показатель «прибыль от торговой деятельности», равный 27,51 % от выручки сегмента, этот показатель по сравнению с прошлым годом снизился на 2,75% пункта. На рисунке 13 представлена структура доходов на 1 квартал 2017 года

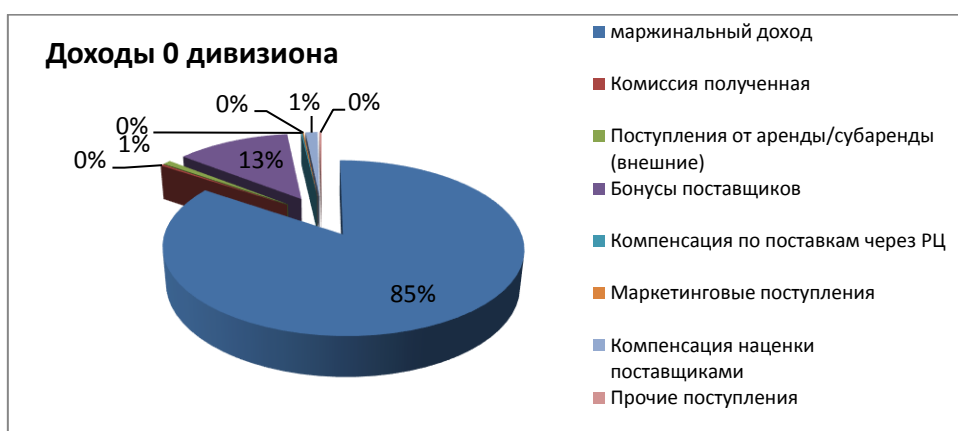


Рисунок 13 – Структура доходов 0 дивизиона на 1 квартал 2017 года

Как мы видим на диаграмме, у сегмента есть 2 основные статьи доходов, это маржинальный доход и бонусы поставщиков, за отгруженный объем товара. На эти два показателя делается основной акцент при управлении сегментом. Так как маржинальный доход основан на торговой наценке розничного предприятия, поэтому основное воздействие на этот показатель возможен через работу коммерческого отдела над снижением закупочных цен на товары, представленных в торговой сети, либо усилив промо-мероприятия. Второй показатель в структуре дохода сегмента, бонусы поставщиков (ретро-бонус), имеет прямую зависимость с товарооборотом сегмента, представляя собой процент от объема реализованной продукции. Увеличение товарооборота магазинов возможно в случае проведения маркетинговых акций (листовки, ролики на телевидение, баннера, плакаты и др.), прямого снижения розничной цены на товар, правильного мерчендайзинга в магазине и корректной ассортиментной матрицы, отвечающей основным потребностям покупателей этих

магазинов. Основные статьи доходов в процентном отношении равны статьям доходов всей торговой сети. Структура доходов в 1 квартале 2016 года была идентична 2017. Серьезных изменений за год работы торговых точек не произошло. В таблице 22 представлены показатели структуры и динамики статей доходов дивизиона

Таблица 22 - Показатели структуры и динамики статей доходов 0 дивизиона.

Название статей	Факт 2016	Факт 2017	отклонени е, %
Выручка от продажи собственных товаров	19 440 161	18 339 774	-6%
Себестоимость проданных товаров (закупочные цены)	14 434 217	14 013 803	-3%
Трансферт доли наценки Кулинарии	40 025	67 044	68%
ВАЛОВАЯ ПРИБЫЛЬ (МАРЖИНАЛЬНЫЙ ДОХОД)	4 965 918	4 258 926	-14%
% от выручки	25,54%	23,22%	-2,32%
Торговая наценка общая, включая долю наценки, Кулинарии, %	34,68%	30,87%	-3,81%
Торговая наценка розничная часть, за вычетом наценки Кулинарии, %	34,31%	30,25%	-4,06%
ПРОЧИЕ ДОХОДЫ	916 655	786 590	-14%
Комиссия полученная	16 208	15 890	-2%
Поступления от аренды/субаренды (внешние)	42 137	43 440	3%
Поступления от поставщиков	770 237	714 425	-7%
Бонусы поставщиков за условия работы	763 273	641 220	-16%
Бонусы поставщиков	758 946	632 455	-17%
Компенсация потерь поставщиками	1 328	1 328	0%
Компенсация по поставкам через РЦ	3 000	7 438	148%
Маркетинговые поступления от поставщиков:	6 963	6 533	-6%
Промо-мероприятия	5 763	5 239	-9%
Реклама на мониторах	1 200	1 294	8%
Компенсация наценки поставщиками	73 338	66 671	-9%
Прочие поступления	14 735	12 813	-13%
ПРИБЫЛЬ ОТ ТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	5 882 573	5 045 516	-14%
% от выручки	30,26%	27,51%	-2,75%

Валовая прибыль (маржинальный доход) сегмента снизилась на 14%, на фоне общего роста сети в размере 21% по сравнению с прошлым годом. Это вызвано несколькими факторами: открытие рядом новых конкурентов, вывод из ассортимента магазинов категорию бытовой химии, смена в магазине управляющей, предпочтение покупателями этого магазина товаров по промо.

Прочие доходы сегмента снизились на 14% . Резкое снижение этого показателя вызвано меньшим поступлением денежных средств от поставщиков в виде бонусов, компенсации маркетинговых затрат из-за вступления новой редакции Закона о торговле, о котором говорилось ранее.

Общее падение маржинального дохода и прочих доходов вызвало падение показателя общая прибыль от торговой деятельности по сравнению с 1 кварталом предыдущего года на 2,75%.

Анализ выполнения плановых показателей по данному сегменту не возможен, так как по нему не выставлялись ранее прогнозных значений.

Основные статьи расхода сегмента – это аренда торговых помещений, затраты на охрану и пожарную безопасность, проведение маркетинговых акций, содержание персонала, расходы на приобретение материалов, ремонт и обслуживание основных средств, транспортные услуги, связь, коммунальное обслуживание, оплата банковских услуг, административные расходы, уплаты налогов, логистические расходы и списания порчи и недостачи. Из всех перечисленных расходов только значение логистических расходов и списания порчи и недостачи относится к переменным затратам. На рисунке 14 представлена структура расходов сегмента.

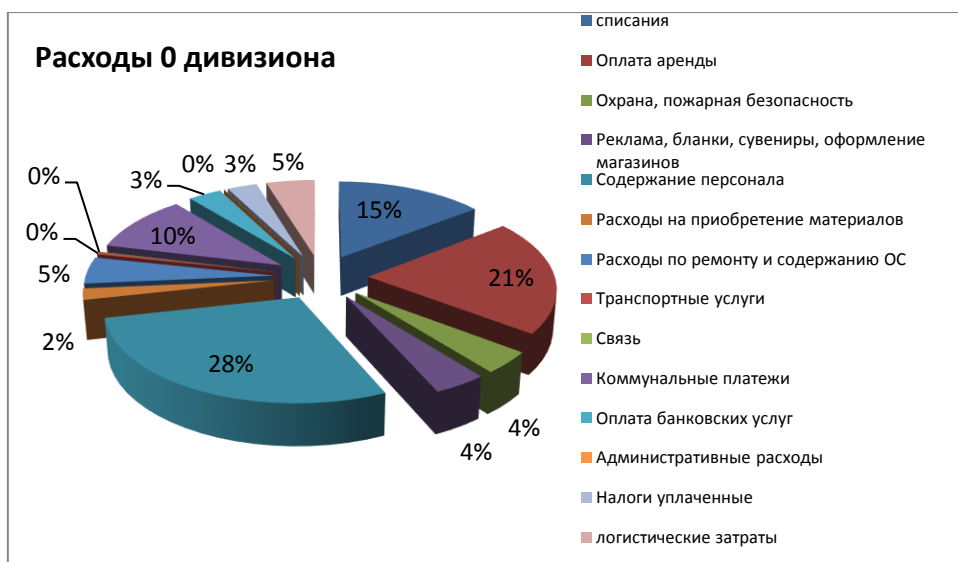


Рисунок 14 – Структура расходов сегмента №1 на 1 квартал 2017

Высокую долю в структуре затрат в связи с основной деятельностью сегмента занимает показатель содержание персонала – 28%, оплата аренды торговых помещений – 21%, коммунальные платежи – 10%, чистые списания – 15% и логистические затраты – 5%.

Из всех перечисленных статей расходов сегмента можно выделить две, которые в наибольшей степени поддаются управлению. Это чистые списания и логистические затраты. Показатель чистых списаний сегмента зависит от величины товарооборота компании, корректных заказов, правильной работы торговой точки с товаром

(своевременная выкладка товара в торговый зал, ротация сроков годности, соблюдение температурных режимов), выполнения условий работы поставщиков по возвратам просроченной продукции и установление в KPI этот показатель управляющей торговой точки. Управление величиной логистических затрат возможно через процесс оптимизации процессов логистического склада, а также создания корректной системы разнесения логистических затрат на продуктовых группы товаров .

Структура расходов сегмента торговая сеть формата «магазины у дома» в 1 квартале 2016 года была идентична, что и в 2017 году.

Рассмотрим более подробно изменения расходных статей сегмента 2016-2017 год, представленные в таблице 23.

Таблица 23 - Показатели структуры и динамики статей расходов торговой организации на примере 0 дивизиона магазинов.

Название статей	Факт 2016	Факт 2017	Отклонение, %
ПРЯМЫЕ ЗАТРАТЫ В СВЯЗИ С ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ	3 820 027	4 080 645	7%
% от выручки	19,65%	22,25%	2,60%
Оплата аренды	836 006	844 450	1%
Охрана, пожарная безопасность	160 421	162 042	1%
Реклама, бланки, сувениры, оформление магазинов	156 731	164 980	5%
Содержание персонала	1 129 427	1 152 476	2%
Расходы на приобретение материалов, в том числе:	80 582	82 226	2%
Расходы по ремонту и содержанию ОС	180 000	193 845	8%
Транспортные услуги	15 000	15 060	0%
Связь	3 000	3 320	11%
Коммунальные платежи	398 000	418 246	5%
Оплата банковских услуг	120 000	132 927	11%
Административные расходы	1 200	1 210	1%
Налоги уплаченные	110 000	119 090	8%
Прочие расходы	7 000	7 497	7%
Служебные статьи (распределение логистических затрат)	184 660	192 354	4%
Чистые списание порчи и недостачи (списания-излишки)	450 000	590 897	31%

Статьи расходов 2017 году увеличились на 7%. Это объясняется тем, что по сравнению с первым кварталом 2016 года логистические затраты выросли на 4%. Так как произошел перевод на распределительный центр 50% всех поставщиков сегмента. Чистые списания увеличились на 31 процентных пункта. Это снижение связано с оттоком покупателей из этого сегмента. Так же рост затрат наблюдается по статье

связь, связано это с установкой системы ЕГАИС. Затраты на маркетинг выросли на 5% в связи с увеличением промо-активности сегмента.

Однако поскольку на основе абсолютных данных нельзя сделать объективные выводы о динамике расходов, анализ необходимо увязывать с изменением объема товарооборота:

$$\text{Уровень расходов} = \frac{\text{Расходы}}{\text{ТО}} \times 100 \quad (17)$$

Так же для анализа следует рассчитать разницу в уровнях текущего и предыдущего отчетных периодов и темп роста расходов.

Сумма относительной экономии (перерасхода) издержек определяется умножением объема товарооборота отчетного периода на размер изменения уровня издержек обращения и делением полученного произведения на 100%.

Таблица 24 – Анализ издержек обращения торгового предприятия

Показатели	Аналогичный период прошлого года	Отчетный период	Отклонение	Отчетный год в % к прошлому году
Объем товарооборота, руб.	19 440 161	18 339 774	-1 100 386	-6%
Сумма расходов, руб.	3 820 027	4 080 645	260 619	7%
Уровень издержек обращения, % к обороту	19,65%	22,25%	2,60%	

Как следует из данных таблицы 24, в отчетном периоде сумма расходов составила 4 080 руб., а их уровень 22,25% к обороту. По сравнению с прошлым периодом сумма расходов увеличилась на 261 тыс. руб. (абсолютный перерасход) или на 7%, а уровень увеличился на 2,6 % к обороту. Размер увеличения уровня издержек объясняется превышением темпа роста уровня издержек (7%) над темпом роста товарооборота (-6%). В результате сумма относительного перерасхода издержек составила 477 тыс. руб.

Следующий этап анализа расходов – определение эффективности их использования. Для этого рассчитываются показатели:

- товарооборот в расчете на 1 рубль расходов
- рентабельность текущих расходов. Рассчитывается как отношение чистой прибыли и расходов и отражает, какую сумму прибыли получает предприятие с каждого рубля расходов.

Для обобщающей характеристики использования текущих расходов может быть использован интегрированный показатель эффективности, который определяется как корень квадратный из произведения товарооборота на 1 руб. издержек и

рентабельности текущих расходов. В таблице 10 представлен анализ использования расходов.

Таблица 25 – Анализ эффективности использования текущих расходов торгового предприятия

Показатели	Аналогичный период прошлого года	Отчетный период	Отклонение	Отчетный год в % к прошлому году
Объем товарооборота, руб.	19 440 161	18 339 774	-1 100 386	-6%
Сумма чистой прибыли, руб.	2 033 547	943 596	-1 089 950	-54%
Сумма расходов, руб.	3 820 027	4 080 645	260 619	7%
Объем товарооборота, приходящийся на 1 руб. текущих расходов, руб.	5,09	4,49	-0,59	-12%
Рентабельность текущих расходов, руб.	0,53	0,23	-0,03	- 50%
Интегрированный показатель эффективности использования текущих расходов	1,64	1,02	-0,62	-38%

Из данных таблицы 25 видно, что в отчетном году с каждого рубля текущих расходов предприятие получило 4,49 руб. товарооборота и 0,23 руб. чистой прибыли. По сравнению с аналогичным периодом прошлого года товарооборот, приходящийся на 1 руб. расходов, уменьшился на 0,59 руб., или на 12%, а рентабельность текущих расходов снизилась на 0,03 коп., или на 50%. В целом эффективность использования расходов в отчетном периоде уменьшилось на 38%.

Далее проведем анализ факторов, влияющих на сумму и уровень расходов.

Основным фактором, влияющим на сумму и уровень расходов, является объем товарооборота. Все статьи расходов находятся в разной степени зависимости от товарооборота, что необходимо учесть в ходе анализа. Исходя из этого статьи расходов подразделяются на условно-переменные, условно-постоянные и смешанные.

Пересчитываем сумму условно-переменных расходов прошлого года на объем товарооборота отчетного года:

$$\frac{18\,339\,774 \times 4}{100} = 733\,590,96 \quad (18)$$

Пересчитываем уровень условно-постоянных расходов прошлого года на объем товарооборота отчетного года:

$$\frac{3\,088\,556,26}{18\,339\,774} \times 100 = 17\% \quad (19)$$

Таблица 26 – Анализ влияния изменения объема ТО на сумму и уровень расходов

Расходы	Аналогичный период прошлого года		Отчетный период		Влияние товарооборота	
	тыс. руб.	% к ТО	тыс. руб.	% к ТО	тыс. руб.	% к ТО
Постоянные	2 999 784,86	15	3 088 556,26	17		1,15
Переменные	820 241,84	4	733 590, 96	4	-86 650,88	
Всего	916 655	19,65	3822147,22	20,8	-86 650,88	1,15
ТО	19 440 161		18 339 774			

Таким образом, в отчетном году по сравнению с прошлым годом за счет сокращения объема товарооборота сумма издержек обращения торгового предприятия сократилась на 86 650 ,88 тыс. руб. (за счет условно-переменных расходов), а уровень издержек обращения увеличился на 1,15 % к обороту (за счет условно-постоянных расходов).

Вторым шагом анализа сегментной отчетности необходимо провести оценку изменения основных статей отчета о финансовых результатах сегмента. В таблице 27 представлены основные финансовые показатели сегмента

Таблица 27 - Отклонение финансовых показателей сегмента

Название статей	Факт2016	Факт2017	Отклонение, %
Выручка от продажи собственных товаров	19 440 161	18 339 774	-6%
Себестоимость проданных товаров (закупочные цены)	14 434 217	14 013 803	-3%
Трансферт доли наценки Кулинаруи	40 025	67 044	68%
ВАЛОВАЯ ПРИБЫЛЬ (МАРЖИНАЛЬНЫЙ ДОХОД)	4 965 918	4 258 926	-14%
% от выручки	25,54%	23,22%	-2,32%
Торговая наценка общая (полная)	34,68%	30,87%	-3,81%
Торговая наценка розничная часть (только наценка магазина)	34,31%	30,25%	-4,06%
ПРОЧИЕ ДОХОДЫ	916 655	786 590	-14%
Комиссия полученная	16 208	15 890	-2%
Поступления от аренды/субаренды (внешние)	42 137	43 440	3%
Поступления от поставщиков	770 237	714 425	-7%
Бонусы поставщиков за условия работы:	763 273	641 220	-16%
Маркетинговые поступления от поставщиков:	6 963	6 533	-6%
Компенсация наценки поставщиками	73 338	66 671	-9%
Прочие поступления	14 735	12 813	-13%
Результаты инвентаризации (излишки)	250 000	353 451	41%
ПРИБЫЛЬ ОТ ТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	5 882 573	5 045 516	-14%
% от выручки	30,26%	27,51%	-2,75%
ЗАТРАТЫ В СВЯЗИ С ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ	3 820 027	4 080 645	7%

Окончание таблицы 27

Название статей	Факт 2016	Факт 2017	Отклонение, %
Оплата аренды	836 006	844 450	1%
Охрана, пожарная безопасность	160 421	162 042	1%
Реклама, бланки, сувениры, оформление магазинов	156 731	164 980	5%
Содержание персонала	1 129 427	1 152 476	2%
Расходы на приобретение материалов, в том числе:	80 582	82 226	2%
Расходы по ремонту и содержанию ОС	180 000	193 845	8%
Транспортные услуги, в том числе:	15 000	15 060	0%
Связь, в том числе:	3 000	3 320	11%
Коммунальные платежи, в том числе:	398 000	418 246	5%
Оплата банковских услуг, в том числе:	120 000	132 927	11%
Административные расходы	1 200	1 210	1%
Налоги уплаченные	98 000	119 090	22%
Прочие расходы	7 000	7 497	7%
Служебные статьи (распределение логистических затрат)	184 660	192 354	4%
Чистые списание порчи и недостачи (списания-излишки)	450 000	590 897	31%
ПРИБЫЛЬ ДО НАЛОГОВ, ПРОЦЕНТОВ И НЕДЕНЕЖНЫХ РАСХОДОВ	2 062 547	964 871	-53%
EBITDA, % от выручки	10,61%	5,26%	-5%
Приобретение ОС и НМА	13 000	1 310	-90%
ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) ДО НАЛОГОВ И ПРОЦЕНТОВ	2 049 547	963 561	-53%
EBIT, % от выручки	10,54%	5,25%	
Уплата процентов по кредитам и займам	16 000	15 284	-4%
ЧИСТАЯ ПРИБЫЛЬ РОЗНИЦЫ	2 033 547	943 596	-54%
NET MARGIN, % от выручки	10,46%	5,15%	-5%

Как мы видим, сегмент упал в показатели прибыль до налогов, процентов и не денежных расходов на 53% . Это связано, прежде всего, падение розничного товарооборота дивизиона и ростом постоянных расходов.

На данном этапе выявлено то, что данный сегмент в 2017 году работает неэффективно и требует разработки и внедрения мероприятий по повышению товарооборота дивизиона.

На третьем этапе анализа финансовых результатов сегмента рассмотрим значимость влияния отдельных факторов на сумму и уровень прибыли

Анализ прибыли проводится с целью выявления и оценки достигнутых финансовых результатов, определения факторов, их обусловивших, тенденций развития, резервов дальнейшего увеличения массы прибыли и уровня рентабельности хозяйственной деятельности торгового предприятия.

Более конкретное представление о количественном влиянии на прибыль показателей, ее формирующих, дает факторный анализ прибыли.

Таблица 28 – Алгоритм расчета влияния факторов на динамику прибыли предприятия

Факторы	Порядок расчета	Сумма, руб.
1 Изменение общего объема товарооборота в действующих ценах, в том числе за счет:	$\frac{(18\,339\,774 - 19\,440\,161) \times 0,06}{100}$	-660
1.1 Ценового фактора	$\frac{(18\,339\,774 - 18\,101\,357,05) \times 0,06}{100}$	141
1.2. Физического объема реализации	$\frac{(18\,101\,357,05 - 19\,440\,161) \times 0,06}{100}$	-793
2 Изменение уровня валового дохода	$\frac{18\,339\,774 \times (23,22 - 25,54)}{100}$	-425 482,76
3 Изменение уровня издержек обращения	$\frac{18\,339\,774 \times (22,21 - 19,61)}{100}$	-476 834,13
4. Изменение прочих доходов	(786 590 – 916 655)	-130 065
5. Изменение прочих расходов	(7497-7000)	-497
6 Изменение суммы текущего налога на прибыль	(192712,25- 409909,30)	217 197,0
7 совокупное влияние факторов на чистую прибыль	x	-816 993

Положительное влияние на сумму прибыли от реализации товаров оказало изменение ценового фактора и налога на прибыль, все остальные факторы негативно повлияли на изменение прибыли сегмента. Воздействие этих факторов снизило прибыль на 816 993 тыс. руб.

Четвертый этап: Размер прибыли от реализации товаров непосредственно связан с показателями объема товарооборота, доходов и издержек обращения. Система этой связи, получившая название «взаимосвязь издержек, объема реализации и прибыли» (метод CVP), позволяет выявить роль отдельных факторов в формировании прибыли от реализации товаров. С помощью данной системы можно определить:

- точку безубыточности реализации товаров или порог рентабельности, ниже которого реализация товаров не покрывает затраты и является убыточной;
- запас финансовой прочности торгового предприятия, то есть размер возможного снижения объема товарооборота, который позволяет предприятию оставаться в зоне прибыльности.

Таблица 29 – Расчет товарооборота в точке безубыточности

Показатели	Прошлый год	Отчетный год
1 Розничный ТО, тыс.руб.	19 440 161	18 339 774
2 Валовый доход		
2.1 В сумме, тыс. руб.	4 965 918	4 258 926
2.2 в процентах к ТО, %	25,54%	23,22%

Окончание таблицы 29

Показатели	Прошлый год	Отчетный год
------------	-------------	--------------

3 издержки обращения постоянные		
3.1 в сумме, тыс. руб.	2 999 784,86	3 088 556,26
3.2 в процентах к ТО, %	15	17
4 издержки обращения переменные		
4.1 в сумме, тыс. руб.	820 241,84	733 590, 96
4.2 в процентах к ТО, %	4	4
5 Объем ТО в точке безубыточности (стр.3.1*100)/(стр.2.2-стр.4.2)	13 926 577,8	16 069 491,5
6 запас фин. прочности		
6.1 в сумме, тыс. руб. (стр.1-стр.5)	5 513 583,2	2 270 282,5
6.2 в процентах к ТО, % (стр.6.1/стр.1*100)	28,4%	12,4%

Из таблицы 29 мы видим, что сегмент мог допустить снижение выручки в 2017 году только на 12,4 % без риска получения убытка. В 2016 году этот показатель равнялся 28,4%. Показатель запаса финансовой прочности показывает, до какого уровня можно уменьшить размер выручки от реализации, до того, как будет достигнут размер критической выручки. При дальнейшем понижении размера выручки сегмент начнет приносить убытки, определяется это путем вычитания из суммарной выручки ее критического значения. Более показательно это видно через показатель запас финансовой прочности и в процентах к выручке от реализации, или в виде коэффициента к выручке.

На пятом этапе анализа финансовых результатов возможна оценка показателей рентабельности. Показатели рентабельности характеризуют эффективность работы сегмента в целом, окупаемость затрат и т. д. Они более полно, чем прибыль, характеризуют окончательные результаты хозяйствования, потому что их величина показывает соотношение эффекта с наличными или использованными ресурсами.

Рассчитать основные показатели рентабельности можно следующим образом [3]:

$$\text{Валовая рентабельность продаж} = \frac{\text{Валовая прибыль}}{\text{Выручка от продаж}} * 100 = 23,22\% \quad (20)$$

Данная рентабельность отражает, сколько рублей валовой (маржинальной) прибыли содержится в одном рубле выручки. Этот показатель упал по сравнению с прошлым периодом на 2,32%. Это значит, что сокращение выручки опережает сокращение себестоимости продаж. Среднее значение по отрасли за 2016 год равно 15%.

$$\text{Рентабельность продаж} = \frac{\text{Чистая прибыль}}{\text{Выручку от продаж}} * 100 = 5,15\% \quad (21)$$

Рентабельность продаж показывает, какую часть прибыли получает предприятие с каждого рубля проданной продукции. Рентабельность продаж используется в качестве основного индикатора для оценки финансовой эффективности сегмента, так как сегмент имеет относительно небольшие величины основных средств и собственного капитала. Оценка рентабельности продаж позволяет более объективно взглянуть на состояние дел. Показатель рентабельности продаж характеризует важнейший аспект деятельности компании - реализацию основной продукции. В прошлом году этот показатель был равен 10,46%, что говорит нам о сокращении эффективности деятельности сегмента: выручка от продаж сокращается, а затраты растут. В целом коэффициент в пределах от 1 до 5% говорит о том, что предприятие низкорентабельно, от 5 до 20% — среднерентабельно, от 20 до 30% — высокорентабельно. Свыше 30% — это уже сверхрентабельность. Данный сегмент — остается пока среднерентабельный. Возможные решения для повышения эффективности: пересмотр ассортиментной политики в данном формате магазинов, усиление промо-активности, пересмотр ценообразования, в связи с открытием рядом конкурентов.

$$\text{Операционная рентабельность} = \frac{EBITDA}{\text{Выручка от продаж}} * 100 = 5,26 \quad (22)$$

Демонстрирует долю операционной прибыли в общем объеме продаж. В прошлом году этот показатель равен 10,6% , что в 2 раза больше, чем в 2017 году. Средний показатель в отрасли варьируется от 5 до 8%.

Помимо предложенного анализа показателей сегментной отчетности предлагаю рассчитывать дополнительные показатели в качестве инструментов оценки. Например, расчет показателя MAT (Moving Annual Total), который характеризует положение сегмента бизнеса по отдельным статьям на конкретный отчетный период по сравнению с другим отчетным периодом. Под статьями понимаются основные компоненты сегментной отчетности, это может быть прибыль, выручка от реализации и пр. Предполагается, что коммерческая организация составляет отчетность по внутренним отчетным периодам, количество которых определяется самостоятельно. В нашем случае отчетный период это квартал.

Показатель равен:

$$MAT_i = R_i + R_n - R_{n-k} \quad (23)$$

где:

R_i - величина выручки от реализации, полученная в i -ом конкретном отчетном периоде;

R_n - суммарная величина выручки от реализации, полученная за n периодов, предшествующих конкретному отчетному;

R_{n-k} - величина выручки от реализации, полученная в периоде k ;

n - количество периодов, предшествующих конкретному отчетному периоду;

k - период, предшествующий i -ому конкретному отчетному периоду n периодов назад.[16]

Количество периодов, предшествующих отчетному определяется потребностями анализа внутренней сегментной отчетности, а также периодичностью ее составления. Расчет показателей по нескольким периодам и нескольким компонентам показывает динамику сегмента бизнеса в данном году по сравнению с предыдущим. Этот показатель активно применяется в анализе сегментной отчетности иностранных предприятий.

Для наглядности можно рассмотреть расчет показателя по данным выручки и операционной прибыли для 0 дивизиона за 2 года. Показатели МАТ рассчитаны с учетом годового периода и представлены в таблице 30.

Таблица 30 – Расчет МАТ для 0 дивизиона магазина за 2 года.

Показатель	1 кв 2015	2 кв 2015	3 кв 2015	4 кв 2015	1 кв 2016	2 кв 2016	3 кв 2016	4 кв 2016	1 кв 2017
Выручка	19051357	20569365	20635968	26506983	19440160	20995373	21598364	24056986, 5	18339774, 12
Выручка МАТ	19051357	39620722	60256690	86763673	87152477	87578485	88540880	86090884	84990498
ЕВITDA	1524108	2262630	2476316	3125631	2062546	2309491	2591803	1924558	964871
ЕВITDA МАТ	1524108	3786738	6263054	9388685	9927123,8	9973984,7	10089472,	8888400,	7790724

Рост показателей МАТ свидетельствует о дальнейших темпах роста в текущем периоде по сравнению с предшествующим периодом. Падение свидетельствует о снижении темпов роста и частичном сокращении деловой активности предприятия. На рисунках 15-16 представлен графический анализ представленного показателя

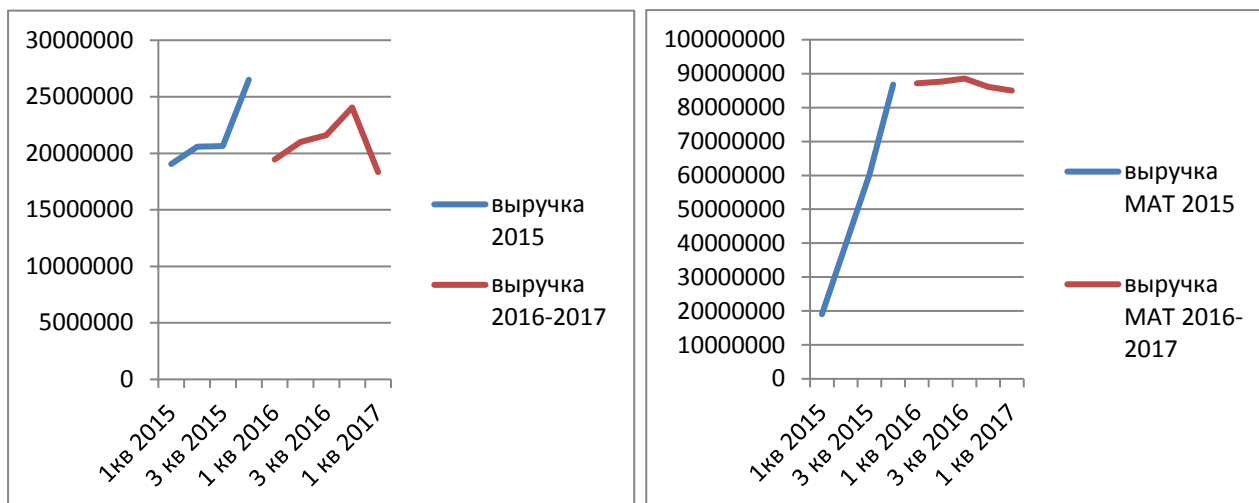


Рисунок 15 – Графический анализ показателя выручки МАТ

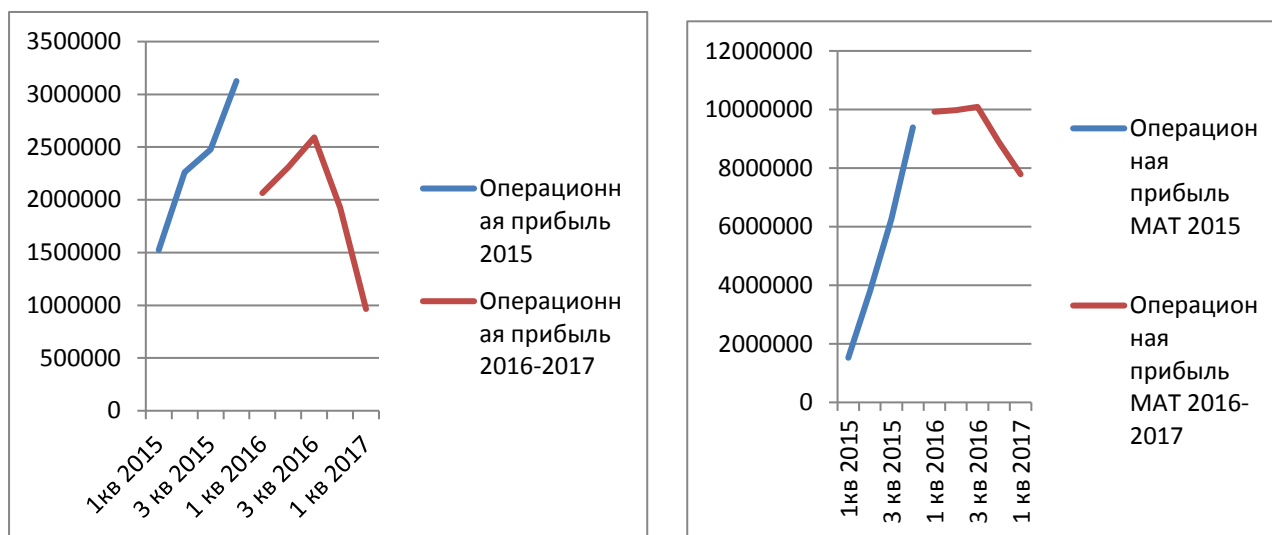


Рисунок 16 – Графический анализ операционной прибыли МАТ

Графический анализ, представленный выше, используется как один из инструментов оценки сегментов бизнеса. Например, рисунок 15 показывает соотношение фактических величин чистой выручки за 2 года. Чистая выручка выполняет роль сегмента, определенного на основании четвертого подхода определения сегмента бизнеса (по информационным потокам). Если по графику наблюдается падение в продажах, который приходится на стыке второго года, то на графике выручки МАТ такого резкого падения нет. Причина в том, что темпы объемов продаж остались в среднем на прежнем уровне. На рисунках 16 наблюдается похожая ситуация с той лишь разницей, что происходит падение абсолютной величины прибыли в первый и последний кварталы 2016-2017 года. В первом квартале 2016 года мы не видим снижение кривой операционной прибыли МАТ так как, темпы падения прибыли в 1

квартале 2016 уравниваются темпами роста прибыли в 4 квартале 2015 года, но все же мы наблюдаем падение кривой МАТ, начиная с 3 квартала 2016 год, что говорит нам о том, что падение вызвано не только ростом затрат, но и стремительным падением продаж в данном сегменте.

На основе сегментной отчетности данного направления бизнеса было выявлено, что основным показателем дохода сегмента является маржинальный доход, рост которого достигается за счет стимулирования продаж данного сегмента. Основные статьи расходов – это аренда торговых площадей, содержание персонала, коммунальные платежи, чистые списания и логистические затраты.

Показатель рентабельности продаж характеризует важнейший аспект деятельности сегмента - реализацию основной продукции. Этот показатель равен 5,15% . Что говорит нам, что сегмент среднерентабельный.

Из анализа безубыточности деятельности сегменты мы видим, что сегмент мог допустить снижение выручки в 2017 году на 12.4 % без риска получения убытка. Запас финансовой прочности равен 2 270 282,5тыс. рублей.

Не смотря на то, что данный сегмент продолжает приносить прибыль компании, его операционная прибыль упала на 53% по сравнению с прошлым годом.

Одной из причин падения прибыли сегмента вызвано сокращением продаж на 6% в связи с открытием рядом новых конкурентов, вывод из ассортимента магазинов категории бытовой химии и сопутствующего товара, смена в магазине управляющей, предпочтение покупателями этого магазина товаров по промо цене.

Не маловажной причиной является рост затрат на 7%. Это объясняется тем, что по сравнению с первым кварталом 2016 года логистические затраты выросли на 4%, так как произошел перевод на распределительный центр 50% всех поставщиков сегмента. Чистые списания увеличились на 31 процентных пункта. Это снижение связано с оттоком покупателей из этого сегмента. Так же рост затрат наблюдается по статье связь, связано это с установкой системы ЕГАИС. Затраты на маркетинг выросли на 5% в связи с увеличением промо-активности сегмента.

На основе проведенного анализа сегмента предлагаю разработать следующие мероприятия по увеличению товарооборота данного сегмента:

- увеличение промо-активности в данном дивизионе за счет прогрузки всех промо товаров листовки в ассортимент магазинов (ранее прогружался товар, который был в регулярной ассортиментной матрице) и добавление в данный дивизион промо «Первая цена»;

- проработка ассортиментной матрицы магазинов: добавление товаров категории «А» по продажам сети и заведение в данные магазины непродовольственные товары (бытовую химию и сопутствующие товары)
- проработка системы ценообразования в данном сегменте – ввод кластерного ценообразования в связи с открытием рядом прямых конкурентов;
- разработка системы правильного мерчендайзинга в данных торговых точках;
- установка в торговые точки холодильного оборудования для низкотемпературных товаров;
- увеличение ассортимента собственного производства, так как рядом с данными торговыми точками находятся офисные здания, тем самым привлечь покупателей комплексными обедами.

На мой взгляд, разработать данные мероприятия возможно только при анализе функционирования небольших групп магазинов, что дает высшему менеджменту компании понимание за счет каких магазинов происходит рост прибыли, а какие магазины падают по всем показателям.

В методике анализа сегментной отчетности предприятия, не уделяется внимание анализу денежного потока, поэтому предлагаю дополнить методику авторским подходом Ильдара Габбасова, разработанную для производственных предприятий и переложить ее на торговую организацию [68]. Расчет будем проводить по сегменту формата «Дискаунтер» за данные 2016 года.

Чтобы понять, хватит ли сегменту денежных средств до конца квартала, предлагаю использовать «легкий» бюджет движения денежных средств (БДДС). Такой БДДС строится на основе бюджета доходов и расходов (БДР), добавив несколько ключевых показателей. В расчете есть два основных принципа:

- формируется не полный БДДС, а только по тем статьям, которые значительно меняются, что значительно сокращает время для его составления;
- вычисляются необходимые статьи баланса (оборотной-сальдовой ведомости) через оборачиваемость. При этом используется бюджет доходов и расходов в качестве источника информации.

Бюджет движения денежных средств формируется двумя основными методами: прямым и косвенным. Суть первого заключается в расчете всех планируемых поступлений и выбытий денежных средств на основе учетных записей компании, то есть данный подход предполагает, что в организации ведется сплошной учет, из-за этого подход трудоемок. Второй метод позволяет сформировать БДДС через БДР и

баланс. В данной работе предлагаю применить косвенный метод при формировании БДДС.

Классическое построение БДДС косвенным методом производится в четыре этапа:

- По данным отчета о финансовом результате определяем чистую прибыль сегмента;

- К чистой прибыли добавляются суммы статей затрат, не вызывающих в реальности движение денежных средств (амортизация, при наличии резервы под потери, отпуска и т. д.). Как правило, амортизация и резервы не выделены отдельными строками в отчете о прибылях и убытках, их значения определяются из расшифровок этих статей отчета.

- Вычитаются (прибавляются) любые увеличения (уменьшения), произошедшие в статьях текущих активов, за исключением статьи «Денежные средства».

- Прибавляются (вычитаются) любые увеличения (уменьшения), произошедшие в статьях краткосрочных обязательств, не требующих процентных выплат.

Денежный поток необходимо детализировать в трех разрезах: поток от операционной деятельности, инвестиционной и финансовой. При этом разделы «легкого» БДДС будут содержать не все статьи классического косвенного метода. Так, например, раздел «Операционная деятельность» должен состоять из статей: «Чистая прибыль», «Неденежные корректировки», «Изменение оборотного капитала»; «Инвестиционная деятельность» будет содержать одну статью — «Инвестиции»; «Финансовая деятельность» - из единственной статьи «Займы и кредиты». По строке «Займы и кредиты» будут отражаться суммы полученных займов и кредитов, а также их погашение. Также с помощью этой строки можно будет определить будущую потребность компании в денежных средствах, которые необходимы на покрытие кассовых разрывов.

Формирование «легкого» БДДС начинается с операционной деятельности. Для подсчета денежного потока нужны данные: чистая прибыль, неденежные корректировки и изменение оборотного капитала. Показатель чистой прибыли отражается в БДР. Неденежные корректировки — это все расходы и доходы, которые не подразумевают оттока и притока денежных средств. Я учитываю только амортизацию. Остальные неденежные операции (резервы по потерям, отпускам, взаимозачеты) отражаются как в БДР, так и в балансе, и при подсчете денежного потока через БДР и баланс по ним получится нулевой результат. Поэтому их не включаем в расчет расчетов.

Далее рассчитаем изменения оборотного капитала по фактическим данным. Для любого планирования сначала необходимо провести анализ фактических значений. В данном случае это 1 квартал 2016 года. Данные берем из баланса. Значение оборотного капитала вычисляется по упрощенной формуле чистого оборотного капитала, не включая в расчет показатели, которые несущественно связаны с операционной деятельностью, а значит, не влияют на его значение:

$$OK = \text{Зап} + \text{ДЗ} + \text{ДС} - \text{КЗ} \quad (23)$$

где ОК — оборотный капитал;

Зап — запасы готовой продукции;

ДЗ — дебиторская задолженность;

ДС — денежные средства и их эквиваленты;

КЗ — кредиторская задолженность.

Подставляем в формулу данные из баланса, представленного в таблице 32. В результате получаем фактические значения оборотного капитала для каждого месяца 1 квартала:

Значение ОК за март далее будем учитывать для расчета изменения оборотного капитала на 2 квартал 2016 года в таблице ниже

Далее определяем оборачиваемость, выявив зависимость оборотного капитала от изменения активности компании. Для этого представим дни оборачиваемости по формуле:

$$OK = \text{Здн.} \times \text{СС.ср.сут.} + \text{ДЗдн.} \times \text{Реал.ср.сут.} \times \text{ндс} \times \text{ДСдн.} \times \text{Реал.ср.сут.} - \text{КЗдн.} \times \text{СС.ср.сут.} \times 1,18 \quad (27)$$

где Здн. — оборачиваемость запасов в днях;

СС.ср.сут. — среднесуточная себестоимость, т. е. себестоимость за период, поделенная на количество дней периода;

ДЗдн. — оборачиваемость дебиторской задолженности в днях;

Реал.ср.сут. — среднесуточная реализация, т. е. реализация за период, поделенная на количество дней периода;

ДСдн. — оборачиваемость денежных средств и их эквивалентов в днях;

КЗдн. — кредиторская задолженность.

Ндс — поправка на ставку НДС. Используется в формулах средневзвешенная ставка НДС.

В формуле выше необходимо обратить внимание на значения Здн., ДЗдн., ДСдн., КЗдн. Они необходимы для того, чтобы на основании данных фактического периода (1 квартала 2016г) рассчитать оборотный капитал на будущий период (2 квартал 2016 года). Вычисляем данные значения, используя формулы, представленные на рисунке 17

$$\begin{aligned} \text{Здн.} &= \frac{\text{Зап}}{\text{СС.ср.сут.}} \\ \text{ДЗдн.} &= \frac{\text{ДЗ}}{\text{Реал.ср.сут.} \times 1,18} \\ \text{ДСдн.} &= \frac{\text{ДС}}{\text{Реал.ср.сут.}} \\ \text{КЗдн.} &= \frac{\text{КЗ}}{\text{СС.ср.сут.} \times 1,18} \end{aligned}$$

Рисунок 17- Формулы расчета оборачиваемости

Теперь сделаем расчет за фактический и плановый периоды. Данные возьмем из БДР и баланса.

Аналогично рассчитываются значения показателей за февраль, март 2016. Далее сведем все показатели в таблицу. Данные Здн., ДЗдн., КЗдн. За три фактических месяца усредняем и используем как плановые показатели для следующего квартала. Оборачиваемость денежных средств здесь не учитывается, так как их размер в примере минимален.. Если в дебиторскую задолженность входят выданные авансы, то их нужно считать отдельно, в знаменателе будет среднесуточная себестоимость. При наличии в кредиторской задолженности полученного аванса, его тоже надо учесть отдельно, в знаменателе — среднесуточная реализация.

Расчет изменения оборотного капитала. Начнем с вычисления величины запасов, дебиторской и кредиторской задолженностей, то есть рассчитаем на будущий период составляющие формулы оборотного капитала. Для этого использую обратные формулы:

$$\text{Зап} = \text{СС.ср.сут.} \times \text{Здн.} \quad (33)$$

$$\text{ДЗ} = \text{Реал.ср.сут.} \times \text{НДС} \times \text{ДЗдн.} \quad (34)$$

$$K3 = CC_{\text{ср.сут.}} \times НДС \times K3_{\text{дн.}} \quad (35)$$

Произведем расчет на основании данных таблицы 34 (столбцы 6–8).

Аналогично рассчитываем показатели для мая и июня 2017 года. Обобщим все расчеты в таблице 35. . Теперь, подставляя в формулу (23) необходимые значения из таблицы 34, вычисляем оборотный капитал и его изменение.

Изменение оборотного капитала представляет собой разницу между значениями расчетного месяца и предыдущего. Полученные данные обобщим в таблице 36. Положительное значение при изменении оборотного капитала говорит о вливании денежных средств в него.

Определение величины операционного денежного потока. Зная чистую прибыль, неденежные корректировки и изменение оборотного капитала, вычисляем операционный денежный поток:

$$ОДП = ЧП + А — \Delta OK \quad (36)$$

где ОДП — операционный денежный поток;

ЧП — чистая прибыль;

А — амортизация;

ΔOK — изменение значения оборотного капитала за период.

Данный пример дополнен расходами по инвестиционной деятельности в каждом месяце 2 квартала. И вычисляем дефицит/профицит денежных средств (разница между операционным денежным потоком и инвестициями), который покажет, сколько средств нужно привлечь или их излишек. Результаты вычислений представлены в таблице 36. В примере получился отрицательный результат, который вынуждает привлечь денежные средства на его покрытие.

На последнем этапе заполняем форму «легкого» бюджета полученными данными. В результате получится БДДС.

Таким образом, рассчитав на основе БДР всего три показателя оборачиваемости: запасов, дебиторской и кредиторской задолженностей и размер инвестиций, можно прогнозировать дефицит или профицит денежных средств на каждый месяц планируемого периода.

Данный метод позволяет легко управлять плановой ликвидностью, достаточно поменять значения оборачиваемости — и тут же видно результат. Например,

предположим, что с поставщиками товаров удалось договориться на отсрочку платежа в пять дней. Этому значению приравниваем оборачиваемость кредиторской задолженности (КЗдн.).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В современных экономических условиях невозможно представить систему управленческого учета без стратегического управленческого учета. Стратегический учет, с одной стороны, обособлен от управленческого учета по сегментам (традиционного управленческого учета), с другой стороны, они оба являются составными элементами единой информационной системы менеджмента, могут осуществлять обмен информацией и использовать общие методы. С учетом сказанного выше можно определить управленческий учет по сегментам следующим образом: «Управленческий учет по сегментам – это система сбора, обобщения и оценки информации о деятельности организации в разрезе центров сегментирования, а внутри них – по статьям формирования бюджетов и внутренней отчетности».

Сегментная отчетность – это сложная модель представления информации об имущественном и финансовом положении организации, а также о результатах хозяйственной деятельности организации или группы компаний в разрезе отдельных сегментов, составляемая на основе данных бухгалтерского, управленческого и финансового учета. Каждая компания разрабатывает свою уникальную систему сегментной отчетности, в зависимости от специфики бизнеса и информации, которую хочет получить в целях стратегического управления. В связи с все большим применением внутренней сегментной отчетности на предприятиях в целях эффективного контроля и управления бизнесом, возникла все большая необходимость анализа эффективности составления системы сегментного учета, выявления трудностей в их применении на практике и путей их улучшения. Определения правильных сегментов бизнеса - это первостепенная задача менеджмента каждого предприятия, так как именно на основе этих данных строится вся система внутреннего управленческого учета предприятия. Но как показывает практика, именно этот процесс вызывает большие трудности в организациях, так как в литературе нет единых критериев определения сегмента и методики формирования сегментной отчетности на предприятии.

Розничная торговля - одна из самых динамично развивающихся рынков в России. Она имеет положительную динамику роста товарооборота, начиная с 1992 года оборот розничной торговли за период с 2005-2013 годы увеличился с 7041 млрд. руб. до 28.137 трлн. руб. В 2016 году в структуре оборота розничной торговли удельный вес пищевых продуктов, включая напитки, а также табачных изделий составил 48,7%, непродовольственных товаров — 51,3%. Наиболее существенными особенностями

деятельности организаций розничной торговли является то, что в розничной торговле не производится готовый продукт, а создаваемая в них стоимость называется валовым доходом (валовая маржа). Валовой доход торгового предприятия как экономическая категория в традиционном понимании представляет собой часть стоимости товара, которая предназначена для покрытия издержек обращения и образования прибыли. Следующей особенностью розничной торговли является то, что основные и оборотные средства хозяйствующих субъектов функционируют не в сфере производства, а в сфере обращения. Эффективность хозяйственно – финансовой деятельности в торговле принято оценивать показателями рентабельности: товарооборота, издержек обращения, активов, собственного капитала. В розничной торговле принято выделять пять основных форматов магазинов – это гипермаркет и Cash&Carry, супермаркет, дискаунтер, «магазин у дома» и специализированный магазин.

Каждое торговое предприятие сталкивается с проблемой выживания в условиях плохо предсказуемого и быстро развивающегося рынка. Основной задачей менеджмента ритейла становится быстрое и оперативное реагирование на происходящие изменения. Важным принципом при этом является скорость отклика: кто быстрее отреагировал, тот и выиграл. Управленческий учет и анализ играют здесь ключевую роль. Широкое понимание управленческого учета определяет его главную цель – обеспечение менеджеров торгового предприятия всей необходимой им для принятия управленческих решений информацией. Это означает, что учетная деятельность розничного магазина по продаже продовольственных товаров сопутствует деятельности управленческой, обеспечивая ее информационные потребности. Сведения, которые могут быть затребованы менеджментом магазина, разнообразны. Они могут касаться самых различных аспектов деятельности розничного торгового предприятия, как внутренних, так и внешних, в той или иной степени влияющих на характер принимаемых решений. Ответы на подобные вопросы предполагают принятие управленческого решения. Именно поэтому, большинство крупных торговых сетей ведут систему сегментной отчетности.

Сегментный учет в современных условиях должен соответствовать целям и задачам внутрихозяйственного управления и хозяйственного расчета. В этой связи особую актуальность приобретает проблема организации управленческого учета в разрезе центров ответственности. Большое внимание в исследовании уделяется внутренней сегментарной отчетности, которая составляет основу внешней сегментарной отчетности. В диссертации основной акцент сделан на отдельном рассмотрении

понятий сегмента бизнеса как единиц учета. Это позволит совместить существующие определения сегмента бизнеса с принципами (границами) его выделения. Среди существующих понятий (определений) автор выделяет следующие:

- определение сегмента бизнеса как вида деятельности и составление внутренней сегментарной отчетности по видам деятельности;
- определение сегмента бизнеса по рынкам сбыта и составление внутренней сегментарной отчетности по месту проведения операций данного сегмента;
- определение сегмента бизнеса по центрам ответственности и составление внутренней сегментарной отчетности по центрам ответственности и типам расходов и доходов, которые выполняют роль подсегментов деятельности;
- определение сегмента бизнеса по информационным потокам, выделяемым для различных уровней управления и составление внутренней сегментарной отчетности по для разных уровней управления по типу информационного потока.

В результате исследования функционирования предприятий розничной торговли, можно выделить модель внутренней сегментарной отчетности по восьми информационным потокам. Помимо оперативного, тактического и стратегического уровней в модели выделены такие потоки как основной (стратегический), бюджетный, денежный, поток доходов, постоянных расходов, расходов на заработную плату, расходов по исследованию рынка и информационных технологий. По каждому потоку составляется определенный набор основных типов отчетов, которые необходимо используются в управлении предприятий розничной торговли. Перечисленные выше информационные потоки предприятия розничной торговли представляют интерес с позиции составления общей внутренней сегментной отчетности предприятия, так как все эти потоки объединяются в один консолидированный отчет, который и рассматривается в работе.

Основным отчетом по сегментам для целей управленческого учета становится отчет о финансовых результатах в разрезе каждого сегмента бизнеса и компании в целом. Отчет о финансовых результатах формируется с указанием плановых и фактических показателей, а также показателя абсолютного план-фактного отклонения каждого показателя

Проведя анализ представленной методики построения сегментной отчетности, можно сделать вывод, что главная ошибка всей модели - это принцип выделения сегментов бизнеса. Главное заблуждение менеджмента компании, что управленческий учет не нужно вести в детализации по торговым точкам. Достаточно анализировать динамику доходов и расходов по направлениям бизнеса в целом, не «опускаясь» при

анализе до уровня конкретного магазина. Однако особенность рынка розничной торговли диктует закон, что даже если в компании всего две розничных точки, уже нельзя рассматривать только общий результат по ним. Сегментный учет в торговле обязательно должен вестись в детализации по магазинам. Каждая торговая точка должна рассматриваться как отдельный центр ответственности

Если сегментный учет ведется в разрезе магазинов, появляется возможность анализировать, какой финансовый результат (прибыль или убыток) приносит нам каждый магазин и:

- оперативно выявлять убыточные магазины, выяснять причины их убыточности, принимать решение либо о закрытии таких торговых точек, либо о разработке комплекса мер по устранению убытков;

- проводить сравнительный анализ магазинов, чтобы понимать, почему один приносит прибыль, а другой, при прочих равных условиях, – убыток, либо дает меньше прибыли;

- разрабатывать эффективный перечень мероприятий, направленный на комплексное снижение затрат розничной сети, отталкиваясь, опять же, от отдельного магазина;

- разрабатывать эффективную систему мотивации для персонала магазинов, чтобы абсолютно каждый сотрудник был заинтересован в увеличении рентабельности торговой точки;

- разрабатывать эффективную систему планирования доходов/расходов в разрезе каждой торговой точки с целью повышения управляемости сети в целом.

В основу новой модели сегментной отчетности на предприятии розничной торговли был взят принцип детализации сегментов до торговых точек, объединив их в группы магазинов, так называемые общим словом дивизион, чтобы сегментный учет не казался для предприятия слишком затратным. Главный принцип объединения торговых точек в дивизионы – это показатель розничного товарооборота или выручки. Розничный товарооборот является одним из основных показателей, по которым оценивается хозяйственная деятельность предприятий торговли.

Сеть формата «магазинов у дома» насчитывает 66 торговых точек. Для целей управленческого учета предлагаю их объединить в 5 форматов по следующему принципу:

0 формат – это небольшие по площади магазины (максимум 100 кв.м.), расположенные в спальных районах города, как правило, в жилых домах, узкий

ассортимент продовольственных товаров, розничный товарооборот равен от 5 млн. до 7 млн. в квартал;

1 формат – площадь магазина от 100 до 300 кв. м., расположенные в спальных районах города, как правило, в жилых домах, ограниченный ассортимент товаров частого спроса с постоянной номенклатурой, розничный товарооборот равен от 7 млн. до 10 млн. в квартал;

2 формат - площадь магазина от 300 до 500 кв. м., расположенные в спальных районах города, как правило, в жилых домах, ограниченный ассортимент продовольственных товаров, а также товары повседневного спроса, розничный товарооборот равен от 10 млн. до 13 млн. в квартал;

3 формат - площадь магазина от 500 до 1000 кв. м., расположенные в спальных районах города, как правило, в жилых домах, универсальный широкий и глубокий ассортимент продовольственных товаров, а также товары повседневного спроса, розничный товарооборот равен от 13 млн. до 24 млн. в квартал;

4 формат – площадь магазина от 1000 кв. м., расположенные в центральных районах города, как правило, в торговых центрах, универсальный широкий и глубокий ассортимент продовольственных и непродовольственных товаров, розничный товарооборот равен от 24 млн. квартал.

Проведя анализ сегментной отчетности, в соответствии с предложенной методикой объединения торговых точек на группы, появилась возможность разработать следующие мероприятия по увеличению товарооборота одного из сегмента:

- увеличение промо-активности в данном дивизионе за счет прогрузки всех промо товаров листовки в ассортимент магазинов (ранее прогружался товар, который был в регулярной ассортиментной матрице) и добавление в данный дивизион промо «Первая цена»;

- проработка ассортиментной матрицы магазинов: добавление товаров категории «А» по продажам сети и заведение в данные магазины непродовольственные товары (бытовую химию и сопутствующие товары)

- проработка системы ценообразования в данном сегменте – ввод кластерного ценообразования в связи с открытием рядом прямых конкурентов торговой сети;

- разработка системы правильного мерчендайзинга в данных торговых точках;

- установка в торговые точки холодильного оборудования для низкотемпературных товаров;

- увеличение ассортимента собственного производства, так как рядом с данными торговыми точками находятся офисные здания, тем самым привлечь покупателей комплексными обедами.

На мой взгляд, разработать данные мероприятия возможно только при анализе функционирования небольших групп магазинов, что дает высшему менеджменту компании понимание за счет каких магазинов происходит рост прибыли, а какие магазины падают по всем показателям.

Кроме того, в существующих методиках анализа сегментной отчетности не было акцента на формирование и анализ денежного потока сегментов предприятия. В диссертационном исследовании было предложен авторский расчет на основе предложения Ильдара Габасова, заместителя финансового директора ООО «Опток» «легкого» бюджета движения денежных средств. Такой БДДС строится на основе бюджета доходов и расходов (БДР), добавив несколько ключевых показателей. Проанализировав, данную информацию у менеджера компании будет реальные данные о покрытии своих расходов каждого сегмента.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Бокова Б.Б. Развитие управленческого учета на предприятиях оптовой торговли: автореф. диссер. на соиск. уч. степени к.э.н: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Бокова Бэлла Борисовна. - Москва, 2013.
- 2 Воронова Е. Ю. Концепция маржинального дохода: принятие решений / Е. Ю. Воронова // Аудиторские ведомости. 2012.- № 12.-С. 21- 46.
- 3 Воронова Е. Ю. Теория ограничений в управленческом учете // Аудиторские ведомости. 2013. - № 5. - С. 63-70.
- 4 Галькова В.О. Развитие управленческого анализа в торговых организациях: дис. на соиск. уч. степени к.э.н: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Галькова Варвара Олеговна - Ростов-на-Дону, 2013. -156с.
- 5 Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. Пер. с англ. / К. Друри под ред. С.А.Табалиной. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 2015. - 560с.
- 6 Елманова Е.Н. Изменения в заполнении бухгалтерской отчетности за 2013г / Е. Н. Елманова // Все для бухгалтера. 2013. №10 – 25с.
- 7 Ивашкевич О.В. Управленческий учет и анализ в розничной торговле : учебное пособие/ О.В. Ивашкевич. – Москва : Магистр: ИНФА-М, 2010.- 127с.
- 8 Ивашкевич О.В. Управленческий учет и анализ в розничной торговле: автореф. диссер. на соиск. уч. степени к. э. н. : 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Ивашкевич Ольга Витальева. – Казань, 2011. – 202с.
- 9 Информация по сегментам. Положение по бухгалтерскому учету 12/2010 [Электронный ресурс]: приказ Минфина РФ от 08.11.2010 № 143н // Справочная правовая система «КонсультантПлюс» – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>.
- 10 Курганова Е.Н. Формирование бухгалтерской отчетности по сегментам / Е.Н. Курганова // Все для бухгалтера. 2015. – 245с.
- 11 Ковалев В В., Патров В В. и др. О проекте положения "Финансовая отчетность предприятий" / В.В. Ковалев, В.В.Птров // Бухгалтерский учет. 2016. № 8 . С.3-10.
- 12 Королева Т. В. Информация по сегментам: практическое применение / Т.В. Королева // Бухгалтерский учет. 2014. №12 – 25с.
- 13 Кокинз Г. Управление результативностью: как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами / Г. Кокинз //Альпина Бизнес Букс. 2008. С. 252-254.

- 14 Коляго М.Д. На пути к международному стандарту / М.Д. Коляго // Бухгалтерский учет. № 7. 2015. с.44-47.
- 15 Коляго М.Д. Сегментная отчетность : проблемы и решения / М.Д. Коляго// Бухгалтерский бюллетень. 2013. № 10. С.23-29.
- 16 Коляго М.Д. Сегментарная отчетность в системе управления предприятием : дис. на соиск. уч. степени к.э.н: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Коляго Мария Дмитриевна – Москва, 1997. – 210с.
- 17 Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П.Кондраков. – Москва : Инфра-М, 2013. - 556с.
- 18 Крылова Т.Б. Отчет о движении денежных средств / Т.Б. Крылова // Бухгалтерский учет. 2012. № 5. С.18-19.
- 19 Клинов Н.Н. Раскрытие информации в пояснениях к бухгалтерской отчетности: учебник / Н.Н. Клинов. - Москва: Бухгалтерский учет, 2008. – 356с.
- 20 Ключникова С. В. Сегментная отчетность корпоративной группы: методика формирования и анализ особенностей / С.В. Ключникова // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 36.
- 21 Ложников И. Комментарии к Положению по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2010) / И. Ложникова // Консультант бухгалтера. 2011. №1.
- 22 Мацкявичене Е. Российский учет и международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Е. Мацкявичене. – Москва: Бухгалтерский учет, 2009. – 256с.
- 23 Мухин А.Ф. Вопросы организации и методологии учета и статистики в зарубежных странах: сборник научных теорий / А.Ф.Мухин. – Москва : МГИМО, 1989. - 172с.
- 24 Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет: учебник / О.Е. Николаева, О. В. Алексеева. – Изд. 2-е. - Москва : ЛКИ, 2008. – 304с.
- 25 Новодворский В.Д. Отчетная информация и ее пользователи / В.Д. Новодворский, А.Н. Хорин, В.Т. Слабинский // Бухгалтерский учет. 2011. № 9. С.7-12.
- 26 О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 18.07.2012) // Справочная правовая система «КонсультантПлюс» - Режим доступа: <http://base.consultant.ru>
- 27 Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка / С. И. Ожегов – Москва : Оникс, Мир и Образование, 2008. – 736 с.

28 Операционные сегменты. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8. (ред. от 18.07.2012) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 25.11.2011 N 160н. // Справочная правовая система «КонсультантПлюс» – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>

29 Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В.Ф. Палий – Москва : ИНФРА, 2010. – 472 с.

30 Попова Л.В. Управленческий учет и анализ с практическими примерами: учебное пособие/Л. В. Попова, В. А. Константинов, И. А. Маслова, Е.Ю. Степанова — 2-е изд, перераб. и доп. - Москва: Дело и Сервис, 2008. - 272 с

31 Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 N 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «КонсультантПлюс» – Режим доступа: <http://base.consultant.ru>

32 Прыкина Л.В. Экономический анализ предприятия : учебник для вузов / Л.В. Прыкина – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 360 с.

33 Пучкова С. И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации и консолидированные группы: учебник / С.И. Пучкова — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : ИД ФБК-ПРЕСС, 2012. -205с.

34 Райан Б. Стратегический учет для руководителя: пер. с англ. / Б. Райан, под ред. В.А. Мирюкова - Москва: Аудит, ЮНИТИ, 2009. – 350с.

35 Райе Э. Бухгалтерский учет и отчетность без проблем: как читать отчетность компаний и пользоваться ею / Э. Райе – Москва : ИНФРА-М, 2012.– 405с.

36 Рыманов А.Ю. Финансово-экономическая устойчивость предприятия: сущность, формы проявления / А.Ю. Рыманов // Экономический анализ: теория и практика. 2015. № 1. С. 16-19.

37 Самарина Л.Б. Управленческий анализ деятельности организации: содержание и методика проведения: диссер. на соиск. уч. степени к.э.н : 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Самарина Людмила Борисовна - Москва, 2009. 109с.

38 Соколов А.Ю. Теория и методология управленческого учета целевых затрат: диссер. на соиск. уч. степени д. э. н: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Соколов Андрей Юрьевич – Казань, 2012. 120с.

39 Соколов А.А. Учет по сегментам деятельности коммерческой организации: формирование и анализ / А.А. Соколов // Финансы и статистика. 2015 №26 С.25-36.

40 Соколов А.А. Как составить сегментарную отчетность / А.А. Соколов // Учет в производстве. 2013. N 1. С.68 – 76.

- 41 Соколов А.А. Обоснование содержания сегментной отчетности / А.А. Соколов // Аудитор. 2014. №1. С.16 - 24.
- 42 Соколов А.Ю. Анализ отклонений фактических затрат от их целевых значений / А.Ю. Соколов // Вестник КГФЭИ. 2010. №1(18). 205с.
- 43 Сороченко С. Ю. Раскрытие информации о сегментах в финансовой отчетности: автореф. диссер. на соиск. уч. степени к.э.н: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика / Сороченко Светлана Юрьевна – Москва, 2011. - 192с.
- 44 Сравнительный анализ МСФО 8 и ПБУ 12/2010 . Информация по сегментам [Электронный ресурс]: официальный сайт. – Режим доступа: <http://www.kpmg.com>.
- 45 Титаренко Г.А. Информационные системы и технологии управления./ Г.А. Титаренко, под ред. Г.А.Титоренко – Москва :Юнити-Дана, 2010. – 118с.
- 46 Титова С.Н. Актуальные изменения в подготовке сегментной информации по МСФО / С.Н Титова // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2010. №8.
- 47 Терехова В.А. Международные стандарты бухгалтерского учета в российской практике / В. А Терехова – Москва : Перспектива, 2010. – 259с.
- 48 Центр макроэкономических исследований БДО Юникон, Розничная торговля России: состояние и основные тенденции: аналитический сборник – Москва : ЮНИОН, 2006. -250с.
- 49 Чикишева А. Н. Альтернативный подход к экономической сущности сегментарного учета / А. Н. Чикишева // Аудит и финансовый анализ. 2009. № 6. С.110-114
- 50 Чикишева А. Н. Практическое применение ПБУ 12/2010 "Информация по сегментам" организациями-экспортерами / А. Н. Чикишева // Проблемы функционирования предприятия в условиях формирования рыночной экономики: материалы внутривузовской научно-практической конференции. 2011. №15. 15с.
- 51 Чипуренко Е. В. Концепция сегментного налогового учета и анализа для структурирования внутренней среды организации / Е.В. Чипуренко // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 48.
- 52 Фетисов Г.О взаимодействии внешних и внутренних факторов развития российского бизнеса/ Г.О. Фетисов // Общество и экономика. 2016. № 2.
- 53 Фольмут Х. Й. Инструменты контроллинга от А до Я:учебное пособие / Х.Й.Фольмут – Москва: Финансы и статистика, 2009. – 288с.
- 54 Фьюме О. Управленческий учет по системе Lean / О. Фьюме // Методы менеджмента качества. 2007. № 8. С. 9-14.

- 55 Шеремет А.Д. Комплексный экономический анализ деятельности предприятия. (Вопросы методологии) / А.Д. Шеремет - Москва: Экономика, 1974.
- 56 Шеремет А.Д. Экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник по спец. Полит.экономика, Планир.нар.хоз-ва, Экон.кибернетика / А.Д.Шеремет, М.Г.Цепинов и др. - Москва: Экономика, 1979. - 373с.
- 57 Шеремет А.Д. Методика финансового анализа предприятия / А.Д. Шеремет - Москва: Юни-Глоб, 1992. - 80 с.
- 58 Harper W.M. Management Accounting / W.M. Harper Third Edition - London: Macdonald & Evans Ltd. The M & E Handbook Series, 2008. - 502p.
- 59 Weston J.F, Thomas E. Coperland. Managerial Finance / J.F. Weston E. Thomas, Ninth Edition. - Orlando: The Dryden Press. 1992. -1182p.
- 60 Pacter P. Reporting Disaggregated Information. Research Report: Financial Accounting Series / P. Pacter - Norwalk: CT: FASB, 1993.- 407p.
- 61 Solomons D. Accounting Problems and Proposed Solutions, in A.Rappaport, P.A.Firmin and S.A.Zeff (eds.): Public Reporting Conglomerates/ D. Solomons - FERF, 1968. - 350p.
- 62 Kom D.H. Quarterly Segment Reporting. A report prepared for the Financial Accounting Policy / D.H. Kom, 2010. -- 320p.
- 63 Norreklit H. The balance on the balanced scorecard - a critical analysis of some of its assumptions / H. Norreklit // Management Accounting Research.2000.№ 11.P. 65-88. 138.
- 64 Partners Horvath &. Концепция контроллинга. Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование – Москва: Альпина Бизнес Букс, 2012.- 269с.
- 65 Emmanuel C. Segment Reports and Consolidated Financial Statements: The Complementary Twins, in S.J.Gray and A.G.Coenenberg / C. Emmanuel, N. Garrod, C. Frost // International Group Accounting, 2012, P.280-294.
- 66 Gaiser B. German cost management systems / B. Gaiser // Journal of Cost Management. 2005. №11. P. 35-41.
- 67 Huntzinger James Lean Cost Management: Accounting for Lean by Establishing flow / James Huntzinger – J.Ross Publishing, 2007, - 322p.
- 68 Габасов И. Как быстрее понять, хватит ли денег до конца квартала / И. Габасов // Финансовый директор – Москва.2016. 12с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Положения учетной политики для целей управленческого учета по сегментам бизнеса

Таблица А.1 – Пример положения учетной политики предприятия по сегментам бизнеса [20]

Положения	Возможные элементы/варианты
Вводный раздел	
Основные разделы локальной нормативной документации	- цель и виды деятельности организации с отражением сегментной направленности; - реализация функции управления в локальных нормативных актах; учет, отчетность, ревизия
Основа выделения сегментов бизнеса	- продукт или группа продуктов (продукция, работы, услуги); - центры ответственности; - части внешней среды организации (географический регион, рынок сбыта, группа потребителей) - обособленные подразделения компании
Критерии выделения отчетных сегментов	- критерии, определенные ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»; - самостоятельно разработанные организацией
Организационно-технический раздел	
Специалисты, ведущие сегментный учет	- дополнительная штатная единица специалиста по управленческому учету; - специалист бухгалтерской службы после специальной подготовки, в обязанности которого включается ведение сегментного учета и формирование отчетности
Технология ведения сегментного учета	- специализированные профессиональные учетно-аналитические информационные прикладные системы; - неспециализированные программные пакеты, имеющие аналитические возможности
Адаптация рабочего плана счетов	- развитие аналитики действующего рабочего плана счетов; - дополнение счетов к действующему рабочему плану счетов для целей сегментного учета
График документооборота и формирования отчетности	описывает порядок и сроки предоставления первичных документов и отчетности с распределением по сегментам бизнеса
Формы первичных документов	разработка форм, учитывающих потребности и специфику организации, утверждаемых в виде приложения к учетной политике
Формы и содержание сегментной отчетности	- отчетность сегмента бизнеса; - сводная/консолидированная отчетность по сегментам бизнеса
Методический раздел	
Система учета затрат	- система учета фактических затрат, - директ-костинг; - стандарт-кост;
Система трансфертного ценообразования	- по рыночным ценам; - по себестоимости; - по договорным ценам; - отсутствие трансфертного ценообразования

Окончание приложения А

Окончание таблицы А.1

Положения	Возможные элементы/варианты
База распределения косвенных расходов	<ul style="list-style-type: none"> - амортизация основных средств; - затраты на оплату труда; - прямые расходы; - другие нормативы, устанавливаемые организацией в зависимости от вида косвенных затрат
Порядок учетных записей	<p>правила записей в автономной/интегрированной системе учета (порядок учетных записей по счетам):</p> <ul style="list-style-type: none"> - для учета расходов по элементам и исчисления себестоимости продукции сегмента бизнеса - 30-39; для обобщения - информации о наличии и движении готовой продукции и товаров сегментов бизнеса - 47-49; - для обобщения информации о доходах, расходах и выявления конечного финансового результата сегмента бизнеса - 92, 93, 95 - другие за балансовые счета для целей управленческого учета по сегментам бизнеса

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Центры ответственности на предприятии

Таблица Б. 1 - Процедуры организации центров ответственности на предприятии [4]

Название этапа	Решаемая задача	Содержание этапа	Информационное обеспечение
1 Предварительное выделение центров ответственности	Построение предварительной организационной структуры	<ul style="list-style-type: none"> - Выявляются общие характеристики предприятия и его внешней среды; - Изучается организационная структура предприятия и его подразделений; - Исследуется действующая система мотивации работников предприятия 	Схемы технологического процесса, технологические инструкции, схемы информационных потоков, результаты анкетирования работников
2 Анализ подконтрольности затрат, выручки, прибыли, инвестиций по возможным центрам ответственности	Определение полномочий и обязанностей менеджеров основных центров ответственности	<ul style="list-style-type: none"> - Производится разграничение показателей затрат и выручки на контролируемые и неконтролируемые - Определяется целесообразность исчисления сумм покрытия 	Внутрипроизводственная отчетность
3 Окончательное выделение центров ответственности с определением их вида	Формирование организационной структуры управления на основе центров ответственности	Формируется финансовая организационная структура путем проекции структуры центров ответственности на организационную структуру управления предприятием	Результаты первого и второго этапов
4 Формирование системы показателей деятельности центров ответственности	Подготовка оценочных показателей с учетом вида центра ответственности и его внутрипроизводственных связей	<ul style="list-style-type: none"> - Показатели деятельности центров ответственности группируются в соответствии с их видом; - Анализируется состав, количество и содержание показателей с точки зрения их достаточности для обеспечения эффективного контроля - Разрабатывается система показателей 	Результаты 1 – 3 этапов, содержание финансовых планов и отчетов подразделений
5 Изучение существующей системы документооборота	Оценка возможности приложения существующей системы документооборота к структуре управления на основе центра ответственности	<ul style="list-style-type: none"> - Определяются субъекты взаимоотношений в ходе обмена информацией; - Подготавливается перечень применяемых документов; - Составляется и анализируется схема движения документов 	Схемы организационной структуры управления предприятием, формы первичных документов, планов, отчетов, результаты анкетирования работников

Окончание приложения Б

Окончание таблицы Б.1

Название этапа	Решаемая задача	Содержание этапа	Информационное обеспечение
6 Формирование форм внутрипроизводственной отчетности центров ответственности	Создание и совершенствование форм отчетности по центрам ответственности	<ul style="list-style-type: none"> - Группируются формы отчетности по выделенным центрам ответственности; - Анализируется актуальность применяемых форм; - Анализируется достаточность форм для выполнения функций центра ответственности; - Разрабатываются формы отчетности по центрам ответственности 	Формы внутрипроизводственных планов и отчетов подразделений, на базе которых созданы центры ответственности, результаты 4 – 5 этапов
7 Разработка положения по учету	Создание документа, регламентирующего работу центров ответственности	Подготавливается описание процедур управленческих операций, реализуемых с участием центров ответственности	Результаты 2 – 6 этапов

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Сравнительная характеристика центров ответственности, сегментов и центров сегментирования

Таблица В.1 - Сравнительная характеристика центров ответственности, сегментов и центров сегментирования

Признак сравнения	Характеристики		
	Центр ответственности	Сегмент	Центр сегментирования
1 Сущность	Структурное подразделение организации, соответствующее определенным критериям и, выделенное для внутрифирменного управления	Часть (компонент) деятельности организации	Часть деятельности организации, соответствующая определенным критериям и выделенная для подготовки информации в бухгалтерской отчетности
2 Критерии выделения	<ul style="list-style-type: none"> - Территориальная обособленность подразделения и возможность идентификации его доходов, расходов и др. показателей; - Функциональная однородность осуществляемой деятельности; - Возможность установления персональной ответственности за показатели подразделения 	<ul style="list-style-type: none"> - Способность приносить доходы и нести расходы; - Результаты деятельности анализируются менеджерами; - Возможность формирования финансовых показателей отдельно от показателей других частей деятельности организации 	<ul style="list-style-type: none"> - Выручка составляет не менее 10 % общей суммарной выручки всех сегментов; - Финансовый результат составляет не менее 10 % от финансовых результатов всех сегментов; - Активы составляют не менее 10 % суммарных активов всех сегментов
3 Факторы, влияющие на состав ЦО и сегментов	Структурные подразделения организации	<ul style="list-style-type: none"> - Производимая продукция, Закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги; - Основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг; - Географические регионы; - Структурные подразделения организации 	Идентично сегментам
4 Наличие ответственных лиц	Обязательно возглавляется менеджером, который наделен полномочиями в принятии текущих решений и несет ответственность за результаты этих решений	<p>Может возглавляться менеджером.</p> <p>Один сегмент может иметь несколько менеджеров (в случае их объединения) или один менеджер может руководить несколькими сегментами (в случае их разделения)</p>	Идентично сегментам

Окончание приложения В

Окончание таблицы В.1

Признак сравнения	Характеристики		
	Центр ответственности	Сегмент	Центр ответственности
5 Степень соотнесения	Выделяются на начальном Этапе сегментирования, относятся к внутренним (управленческим) сегментам. Являются основной структурной единицей учета по центрам сегментирования	Делятся на внутренние (управленческие) и внешние(отчетные),т.е. включают Центры ответственности и центры сегментирования	Формируются на заключительном этапе сегментирования, соответствуют отчетным сегментам, обобщают результаты учета по центрам ответственности

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Пример движения информации по центрам ответственности торгового предприятия

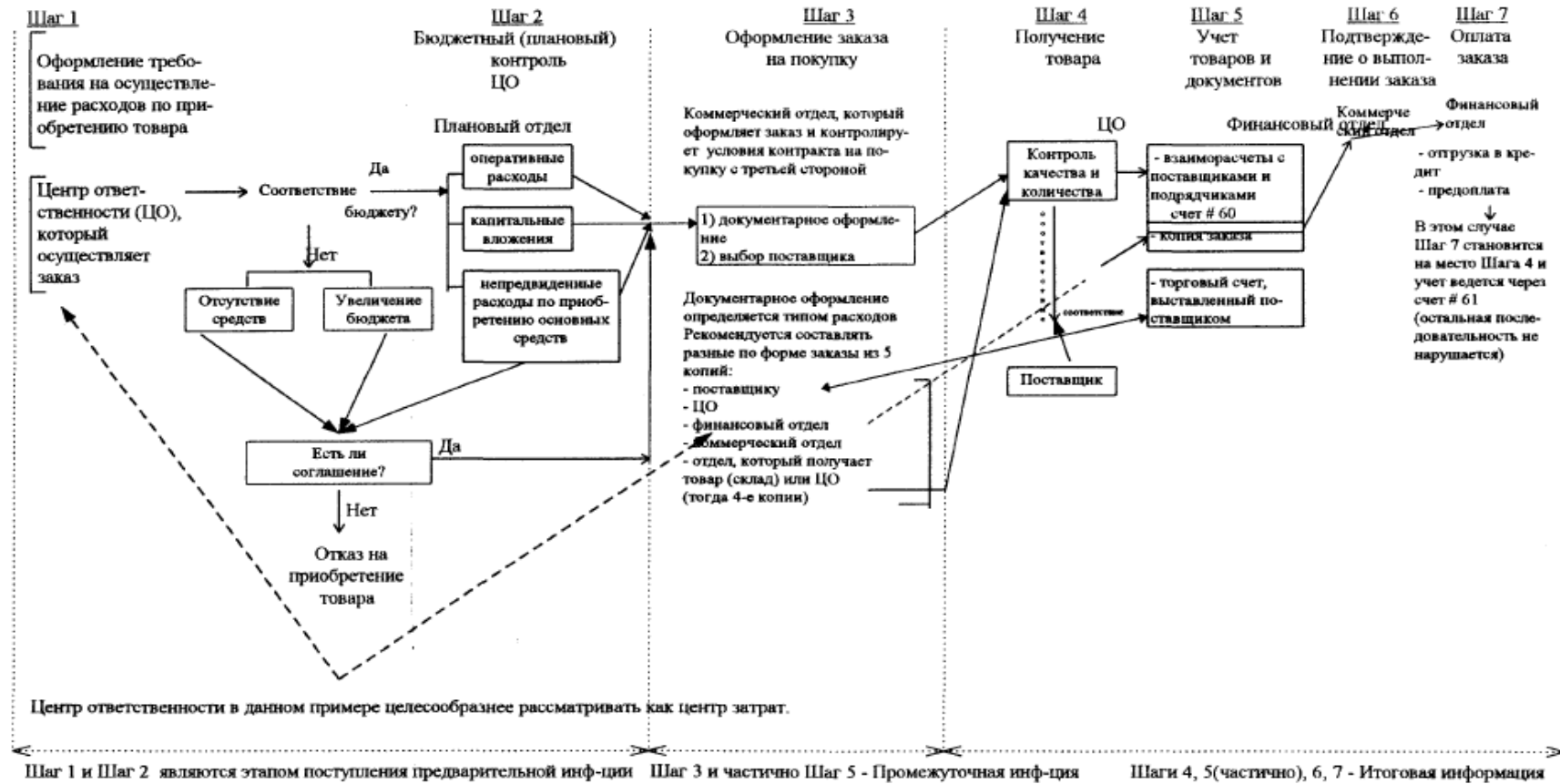
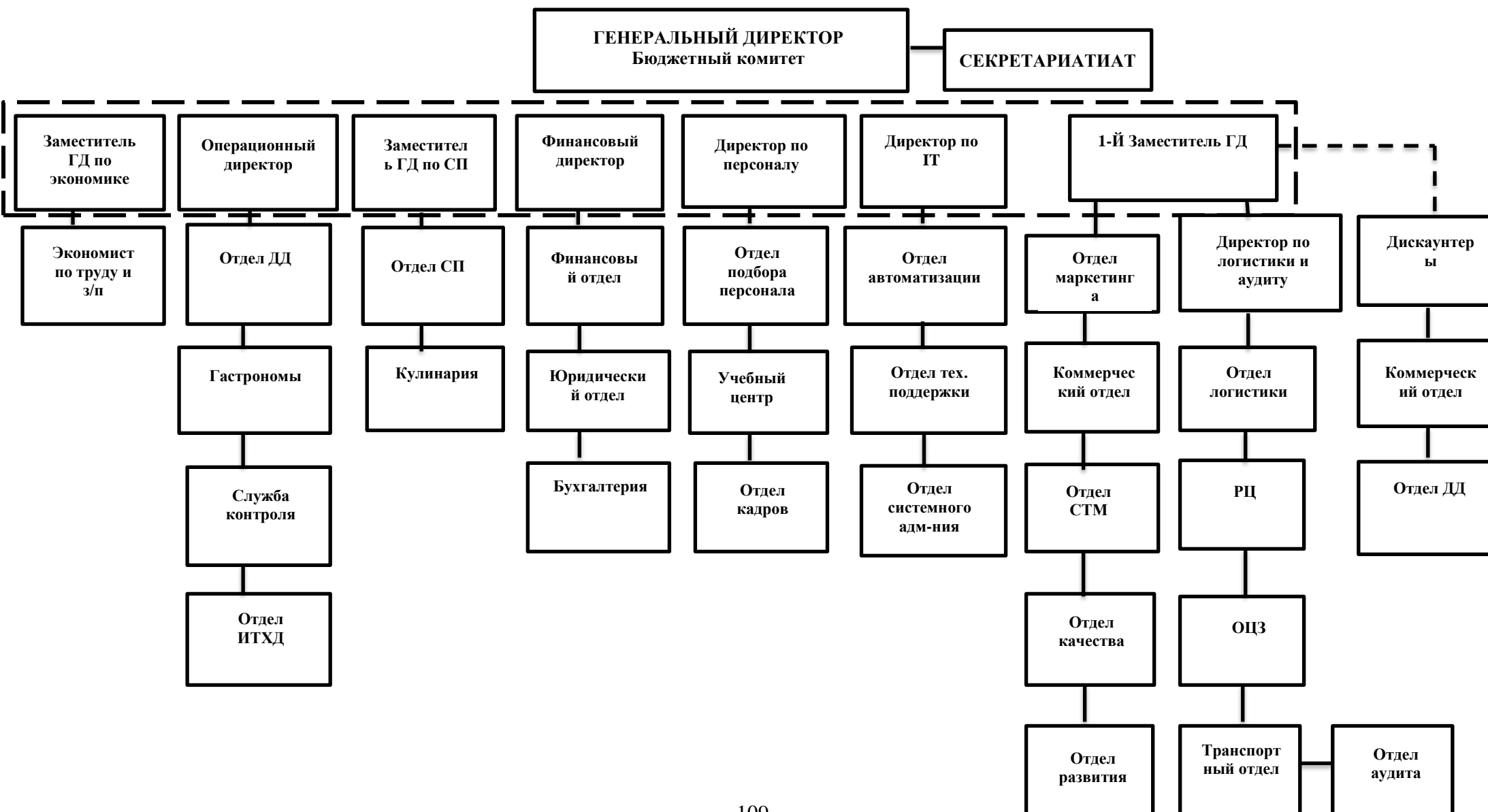


Рисунок Г.1 - Движение информации по центрам ответственности торгового предприятия

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Организационная структура предприятия розничной торговли



ПРИЛОЖЕНИЕ Е

Форма представления отчета по сегменту бизнеса торгового предприятия

Таблица Е.1 – Форма представления отчета по сегмента бизнеса торгового предприятия

Название статей	План сеть «магазины у дома» + СП	Факт сеть «магазины у дома» + СП	Факт нормализовано	Абсолютное отклонение	Относительное отклонение
Выручка от продажи собственных товаров					
Себестоимость проданных товаров					
ВАЛОВАЯ ПРИБЫЛЬ					
<i>% от выручки</i>					
<i>Торговая наценка общая</i>					
ПРОЧИЕ ДОХОДЫ					
<i>% от выручки</i>					
Комиссия полученная					
Поступления от аренды/субаренды (внешние)					
Поступления от поставщиков, в т.ч.:					
Бонусы поставщиков за условия работы:					
Маркетинговые поступления от поставщиков:					
Компенсация наценки поставщиками					
Прочие поступления					
Ошибки округления					
Результаты инвентаризации (излишки)					
ПРИБЫЛЬ ОТ ТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ					
<i>% от выручки</i>					
ПРЯМЫЕ ЗАТРАТЫ В СВЯЗИ С ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ					
<i>% от выручки</i>					
Оплата аренды					
Охрана, пожарная безопасность					
Страхование имущества					

Окончание приложения Е

Окончание таблицы Е.1

Название статей	План сеть «магазины у дома» + СП	Факт сеть «магазины у дома» + СП	Факт нормализовано	Абсолютное отклонение	Относительное отклонение
Реклама, бланки, сувениры, оформление магазинов					
Содержание персонала					
Расходы на приобретение материалов, в том числе:					
Расходы по ремонту и содержанию ОС					
Транспортные услуги					
Связь					
Коммунальные платежи					
Оплата банковских услуг					
Административные расходы					
Налоги уплаченные					
Прочие расходы					
Возврат ошибочно полученных сумм					
Корректировка задолженности поставщикам					
Ошибки округления					
Членские расходы					
Распределение логистических затрат					
Чистые списание порчи и недостачи					
<i>EBITDA</i>					
<i>EBITDA, % от выручки</i>					
Инвестиционные доходы					
Приобретение ОС и НМА					
Покупка акций, долей в УК, взносы в простое товарищество и прочее участие					
ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) ДО НАЛОГОВ И ПРОЦЕНТОВ					
<i>EBIT, % от выручки</i>					
Проценты и дивиденды полученные					
Уплата процентов по кредитам и займам					
ЧИСТАЯ ПРИБЫЛЬ РОЗНИЦЫ					
<i>NET MARGIN, % от выручки</i>					

